جامعة الجزائر3
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية
فرع : محاسبة وتدقيق

التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر

إعداد الطالب :
محمد أمين مازون

إشراف الدكتوره :
مليكة حفيظ شبايكي

أعضاء لجنة المناقشة :

أ . د / محبوب بن حمودة .... رئيسا.
د / مليكة حفيظ شبايكي....................................مقررا.
د/ حواس صلاح..عضوا.
د / ربيعة حملاوي..عضوا.
د / سفيان بن بلقاسم.......................................عضوا.

السنة الجامعية : 2010 / 2011

شكر وعرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل ، فهو القائل

(لئن شكرتم لأزيدنكم).

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذة مليكة حفيظ شبايكي ، التي لم تبخل علينا بالكثير من وقتها ومثيله من النصائح القيمة ، وعلى تواضعها اللامتناهي في المعاملة . فكانت نعم المشرف .

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة ، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي .

اهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن
وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق
-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة
-والدي حفظه الله وبارك في عمره-

إلى من كان السند لي ومرشد خطواتي الأولى على درب العلم
-أخي نبيل رحمه الله-

إلى أخواتي وكل أفراد عائلتي

إلى زملائي دفعة 2008 محاسبة وتدقيق ، وكل من جمعتني بهم مسيرة
الدراسة.


الفهرس

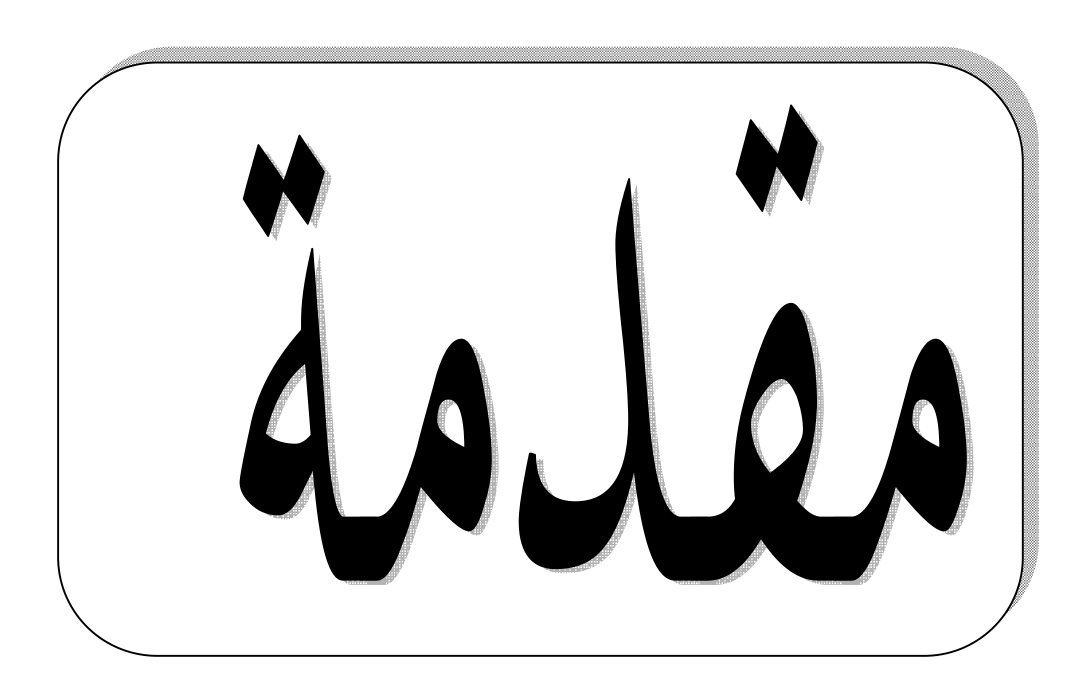
فهرس الجداول والأشكال

أولا : فهرس الجداول

ثانيا : فهرس الأشكال


فهرس الملاحق

فهرس الملاحق :


مقدمة

مقدمة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الإقتصادية ، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ، ما أوجب ضرورة الإهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والإستغلال الأمثل لمواردهم ، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي. وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية ، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه .

سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه ، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة ، السلوك المهني) ، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق .

بناء على النهج الإقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا ، كان عليها الإنخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الإقتصادية ومحاولة التكيف مع إنعكاساتها ، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد ، إلا أنه فيما خص مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا ، وطغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الإقتصادي .

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي :

الإشكالية :

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟ وما مدى إمكانية إنتهاجها في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية :

للإجابة على هذه الإشكالية ، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية :

- ما علاقة المساعي نحو إضفاء طابع دولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق ؟

- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية ؟ وما مدى تغطيتها للجوانب التي تتطلبها المهنة؟
- فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟

الفرضيات :

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، بالإمكان الإنطـلاق من الفرضيات التالية :

- جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية ؛
- تقلص معايير التدقيق الدولية من حجم فجوة التوقعات ، وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة ؛
- بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية ، حتى وإن إقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري .

أهداف البحث :

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة :

- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي ؛
- معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق ؛
- الإطلاع على آراء المختصين في مدى إنعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة ، وعلى إنفتاحها الإقتصادي من جهة أخرى .

أسباب اختيار الموضوع :

لعل إختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها :

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل إنتقالها للنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية ؛
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛
- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الإقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية ؛
- خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع ؛
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع .

حدود الدراسة :

تهتم هذه الدراسة بالتناسق والتوحيد الدوليين للتدقيق المحاسبي ، وما نشأ عنهما من ضوابط وإرشادات دولية تحكم مهنة التدقيق المحاسبي في الدول المختلفة على غرار معايير التدقيق الدولية ، وتبيان دور هذه الأخيرة وتأثيرها على مخرجات التدقيق .

الحدود المكانية : تتعلق هذه الدراسة بالجزائر ، كونها تضمنت المسح عن طريق الإستبيان ، والذي مس عينة من ذوي الإختصاص في الجزائر ، بهدف تحديد معالم التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومدى مواكبته وإستفادته من التحولات التي تستهدفها المهنة دوليا.

الحدود الزمنية : شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي ، مع التركيز على الفترة التي أعقبت التأسيس لهيئة تشرف على التناسق والتوحيد الدولي للمهنة ، ممثلة بالإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 إلى غاية سنة 2009.

منهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة ، إستدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية ، فاعتمدنا الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معايير التدقيق الدولية ، كما اعتمدنا الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث ، بالإضافة إلى الأداة الاحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية .

الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق ، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع معايير التدقيق الدولية وكذا الجانب الدولي للتدقيق كانت الدراسات التالية :

- صديقي مسعود ، **نحوإطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004 .

تدور إشكالية البحث حول كون إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الإحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة .

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول ، فتطرق للتأصيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول ، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة ، أما الفصل الثالث فعالج

فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات بينما كان الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية ، وفي الفصل الخامس إعتمد توزيع وتحليل نتائج إستبيانين في محاولة منه لتصور إطار المراجعة المالية في الجزائر.

لعل من بين أهم النتائج التي توصل إليها الباحث ، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعوا إلى ضرورة موافقة وإنسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا ، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني و نتائجها على مستوى الدول ، خاصة في ظل قيد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات والإنفتاح الإقتصادي الدولي .

الملاحظ على هذه الدراسة إهتمام الباحث بالتوحيد الوطني لممارسات المراجعة الذي قد يحقق التوافق الدولي للمهنة ، غير أنه أغفل جانبا مهما متمثلا في الأسباب الجوهرية التي جعلت من التوافق في بداياته ضرورة ، ومحاولات الإتحاد الدولي للمحاسبين لتوحيد المراجعة دوليا والذي أعقب محاولات التوافق .

- محي الدين محمود عمر ، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، دراسة مقارنة (حالة الجزائر)** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي بالمدية ، 2008 .

تدور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر.

قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول ، فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة ، وتطرق في الفصل الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية مع مقارنة بين الإثنين ، أما الفصل الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية .

أهم ما توصل إليه الباحث ، أن نجاح المراجع في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة ، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة ، وهذا بالإعتماد على معايير المراجعة الدولية .

الملاحظ في هذه الدراسة ، أن الباحث إكتفى بالجانب النظري للمراجعة ومعايير المراجعة الدولية والمعايير العامة ، مع دراسة مقارنة بين الإثنتين ، دون إستعانته بالجانب الميداني ، وهو ما سنحاول إعتماده في بحثنا من خلال الدراسة التطبيقية .

- عزه الأزهر ، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، 2009 .

تدور إشكالية البحث حول كون عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

قسم الباحث الموضوع إلى أربع فصول ، فضمن الفصل الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة والمراجعة ، وعالج في الفصل الثاني عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية ، أما الفصل الثالث فتطرق فيه إلى مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية ، بينما تناول النظام المحاسبي المالي في الفصل الرابع .

أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتشجع الإستثمارات الأجنبية .

الملاحظ في هذه الدراسة أن الباحث تطرق إلى الجانب الشكلي لمعايير التدقيق الدولية ، من ماهية ، تقسيم ، وفوائد ، دون التطرق إلى الجانب الضمني لهذه المعايير ، ومدى تأثيره على مخرجات التدقيق المحاسبي .

صعوبات الدراسة :

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي :

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما تعلق بمعايير التدقيق الدولية ؛
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع ، والتي لو توفرت لكانت بمثابة إنطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث ؛
- التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم على الطالب إعتماد مراجع حديثة والإستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص ؛
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

هيكل البحث :

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ، إعتمدنا خطة هيكلها : مقدمة ، أربع فصول من ثلاث مباحث لكل فصل ، وخاتمة.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- فكان المبحث الأول عبارة عن مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي ، بالتطرق لمختلف جوانبه من تطوره التاريخي ، مفهومه ، أهميته وأهدافه ، بالإضافة الى أنواعه ؛
- كما تعرضنا في المبحث الثاني إلى فروض التدقيق ، معايير التدقيق المتعارف عليها ، بالاضافة الى إلتزامات المدقق ، من خلال ما له من حقوق وما عليه من واجبات ؛
- أما المبحث الثالث – مسار تنفيذ عملية التدقيق– ، فقد اشتمل على أهم الخطوات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الإعتبار لدى أدائه لمهامه ، من قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق ، مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية وحصوله على أدلة الإثبات ، ووصولا إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي .

الفصل الثاني :البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- في المبحث الأول تم التطرق إلى طبيعة البيئة الدولية للتدقيق بتناول جانبي العرض (مكاتب التدقيق الدولية) ، والطلب (الأطراف الطالبة لتقرير المدقق) على مهنة التدقيق المحاسبي ، بالاضافة الى موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية ؛
- وفي المبحث الثاني تناولنا الأطراف الممارسة للتدقيق في البيئة الدولية ممثلة في المدققين ، فتم التطرق لسلوكيات المهنة من خلال دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ، وعرض متطلبات التعليم والخبرة للمدققين في بعض الدول ، عطفا على متطلبات التعليم والخبرة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ؛
- أما فيما يخص المبحث الثالث والذي تضمن تبني معايير التدقيق الدولية ، فتم التطرق فيه إلى كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ، أهميتها ، وأهم الإنتقادات الموجهة لها ، بالإضافة إلى علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية .

الفصل الثالث : عرض معايير التدقيق الدولية.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية تشكل في مجملها معايير التدقيق الدولية :

- فتم التطرق في المبحث الأول إلى معايير مبادئ ، مسؤوليات ، وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي ، في حين تناول المبحث الثاني معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثالث فاشتمل على معايير إعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- تناول المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية ، من خلال التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة ، حدود الدراسة ، والصعوبات التي إعترضتها ؛
- أما المبحث الثاني فتضمن مراحل الإستبانة ، من مرحلة التحضير لإعداد الإستمارة ، مرورا بالمقاييس المكونة لهيكل الإستبيان ، ووصولا إلى تفريغ النتائج التي تلت عملية التوزيع ؛
- في حين عالج المبحث الثالث تحليل نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحاور الأربعة موضوع الدراسة ، وأهم الإستنتاجات الموافقة لهذه النتائج .

الفصل الأول :

الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الإهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الإقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها .

لدراسة أكثر تفصيل ، وإنطلاقا مما سبق ، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق ، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق وإلتزامات المدقق.
- المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الإجتماعية والإقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حضيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها.

سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ، مفهومه ، أهميته وأهدافه ، ومن ثم التطرق الى أنواعه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ، و معناها يستمع.[1]

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية ، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية .[2] وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

- **الفترة من 1500 حتى 1850م :**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ، إذ اقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000 ، ص ص17، 18.
[2] إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 1996 ، ص14.

➢ **الفترة من 1850 حتى 1905م :**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الإنفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:[1]

- إكتشاف الغش والخطأ ؛
- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛
- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

➢ **الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[2]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، و هذا بإختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها . و رغم الإختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف. و نذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

1. جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American accounting associator للتدقيق كما يلي:[3]

" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

---

[1] مرجع سابق ، ص16.

[2] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص19.

[3] وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997 ، ص18.

2. كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجـراءات منظمـة لأجـل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحـداث ، و تقييمهـا بصـورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقـرارات و مقيـاس معـين ، وإيصـال النتـائج إلـى المستفيدين".[1]

من خلال التعريفيين ، يمكن إستخلاص ما يلي:

- عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق ؛
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المدقق رأيه من خلالها حـول عدالـة القوائم المالية من عدمها ؛
- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسـبي ، والـذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات ؛
- إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

3. جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه:" إختبار تقني صارم وبناء بأسـلوب مـنظم من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومـات الماليـة المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام الواجبات فـي إعـداد هـذه المعلومـات فـي كـل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هـذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة ".[2]

4. بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانيـة وجـدول حسـابات النتـائج لمؤسسة ما".[3]

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن إستخلاص ما يلي:

- التدقيق هو فحص إنتقادي بناء للمعلومات المالية ؛
- إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية ؛
- رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة ؛
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

[1] هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص20.

[2] LIONNEL.C et GERARD.V , Audit et Control Interne-aspects financiers , opérationnels et stratégiques- , Dalloze, Paris, 1992, p21.

[3] Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير. "

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي : [1]

الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

المطلب الثالث:أهداف وأهمية التدقيق.

الفرع الأول :أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق ، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية . ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

---

[1] مسعود صديقي ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000 ، ص 65 .

جدول رقم 1 : التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	بعض الإختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	فحص إختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	بداية الإهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006 ، ص18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبتها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي إنبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء أثر المجرمين .[1] والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[2]

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة:[3]

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000 ، ص09.

[2] Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 ، ص10.

أولا : الأهداف التقليدية:

1/ أهداف رئيسية.

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها ؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

2/ أهداف فرعية.

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش ؛
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك ؛
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا ؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم ؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة ؛
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها ؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة ؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط ؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها ، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

1. عرض القوائم (الإفصاح):

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها .[1]

---

[1] مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص26.

2. الشمولية:

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة .

3. الوجود والتحقق:

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

4. الملكية والمديونية:

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

5. التقييم:

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6. إبداء رأي فني :

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء:[1]

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
- تقييم الهيكل التنظيمي ؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء .

الفرع الثاني : أهمية التدقيق.

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

[1] BELAIBOUD Mokhtar **,** Guide pratique d'audit financier et comptable , Maison des livres , Alger , 1986 , p22.

1. إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة .

2. الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3. الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام[1] وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة .

4. الزبائن :

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[2]

5. العاملين :

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.[3]

6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص12.

[2] عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006 .

[3] نفس المرجع السابق.

7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة .[1] وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة ؛
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي ؛
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

المطلب الرابع:أنواع التدقيق.

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي :

- من حيث الإلزام ؛
- من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات) ؛
- من حيث توقيت عملية التدقيق ؛
- من حيث نطاق عملية التدقيق ؛
- من حيث القائم بعملية التدقيق .

الفرع الأول: من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

أولا : التدقيق الإلزامي.

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .[2]

ثانيا : التدقيق الإختياري.

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص12.

[2] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص46.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الإستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب .[1]

الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص(حجم الإختبارات).

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين :

أولا : تدقيق شامل (تفصيلي).

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما بإستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

ثانيا : تدقيق إختباري.

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .

الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق .

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولا : تدقيق مستمر.

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :[2]

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها ؛
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته ؛

---

[1] مرجع سابق ، ص ص46 ، 47.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ،2001 ، ص194.

- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي :[1]

1/ مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة ؛
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في إنتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص إرتكاب الغش والتلاعب ؛
- تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير ؛
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من إكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل ؛
- إنتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

2/ عيوب التدقيق المستمر:

- هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها؛
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق ؛
- ترهق المدقق ومساعديه نظرا لإمتدادها لوقت طويل وإحتمال دخول المدقق في الروتين ؛
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.

ثانيا : تدقيق نهائي.[2]

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

- تخفيض إحتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها ؛
- عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال ؛
- تضعف من إحتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات لمحدودية الوقت .

---

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية) ، الجزء الاول ، ط 1 ، دار الثقافة للنشر ، الاردن ، 2009 ، ص51.

[2] محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص50.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق ؛
- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ في عملية التدقيق ؛
- إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها ؛
- قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة .

الفرع الرابع : من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولا : تدقيق كامل.

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، وتكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

ثانيا : تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء .[1]

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص ص22 ، 23.

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

أولا : تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالإستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.[1]

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى".

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة.[2]

ثانيا : تدقيق خارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى) .[3]

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.[4]

---

[1] HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07 .

[2] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ،ص15.

[3] صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25 .

[4] Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987 , p69.

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق وإلتزامات المدقق.

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة إفتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

بالإضافة إلى كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مدقق الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق ، معاييره ، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الاول: فروض التدقيق.

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة . وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها ، و هي كالآتي:[1]

- قابلية البيانات المالية للفحص ؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة ؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي إحتمال حدوث الأخطاء ؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال ؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك ؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط ؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها .

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص ص25 ، 26.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

الفرع الأول : قابلية البيانات للفحص.

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية ، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية . وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية . فهذه المعايير تتمثل في: [1]

الملاءمة: يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية .

القابلة للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الإقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة.[2]

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق إكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية ، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال إختبارات أخرى موسعة.

الفرع الرابع :وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي إحتمال حدوث أخطاء.

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية ، و بالتالي إمكانية الإعتماد على التدقيق الإختباري بدلا من الشامل.

---

[1] مرجع سابق ، ص26.

[2] عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص26.

الفرع الخامس : التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة.

أي أن إسترشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال ، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

الفرع السادس : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ، وهو فرض إستمرار المشروع .[1] وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، فإنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل . وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك ، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية ، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا .

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية ، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الإلتزام بها إتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها.

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل ومحايد ، ومسؤول مهنيا ، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان إلتزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة .[2]

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإن جاءت موجزة ، حيث تم في إجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير ، وفي نوفمبر

---

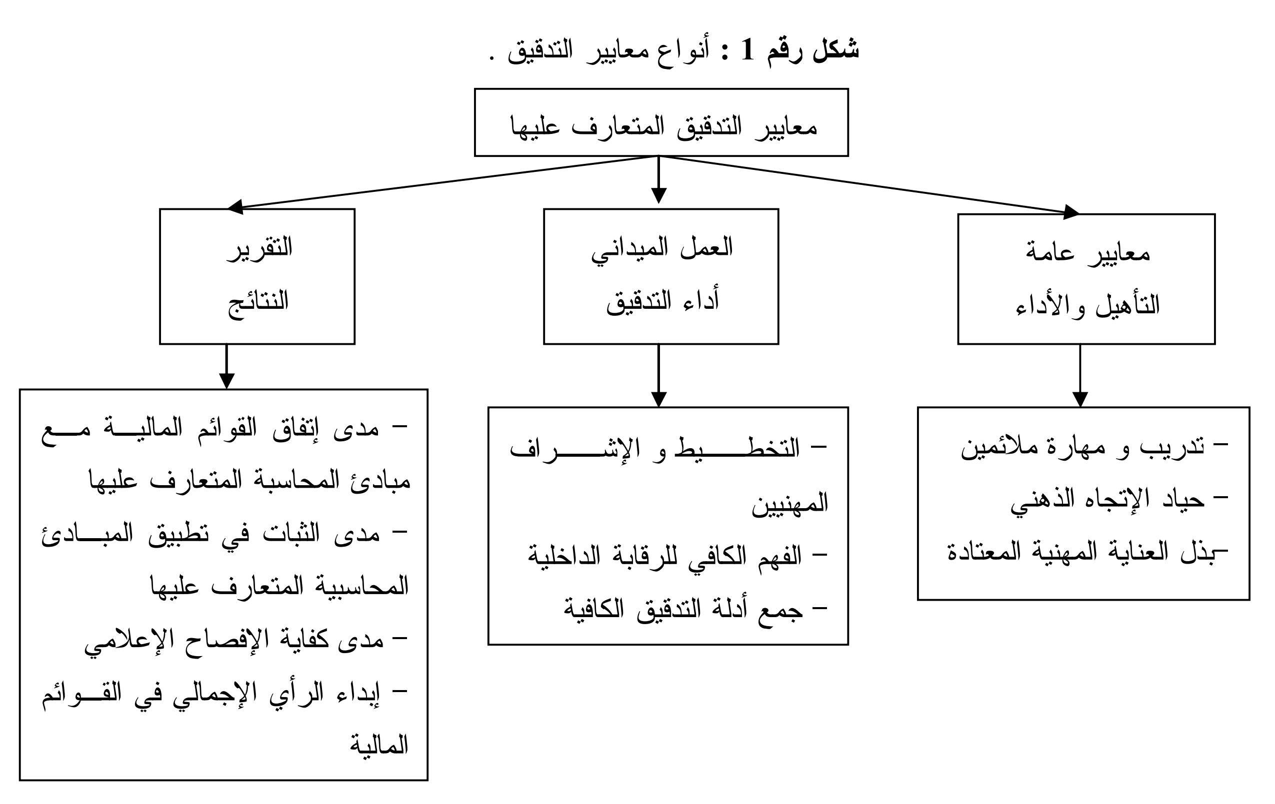
[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص30.

[2] عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، دون تاريخ ، ص41.

سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954 .[1]

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة) ، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم 1 : أنواع معايير التدقيق .



المصدر: أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 2005 ، السعودية ، ص42.

الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي ؛
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال ؛
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير .

[1] محمود السيد ناغي ، المراجعة (إطار النظرية والممارسة) ، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، المنصورة ، مصر،1992، ص37.

أولا: التأهيل العلمي والعملي.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق .

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية . إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعدا لإكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[1]*

ثانيا: الإستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير وإستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الإستقلالية في نزاهة وإستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل .[2]

فيما يخص محافظ الحسابات ، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له إستقلاليته.

فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد :[3]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم ؛
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات ؛
- الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق .

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 ، ص35.

* سنتطرق لمتطلبات التعليم والخبرة في الجزائر وبعض الدول العربية والأجنبية في الفصل الثاني .

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص38.

[3] انظر المادة 715 مكرر 06 ، المرسوم التشريعي 93 – 08 المؤرخ في 25 افريل 1993 ، القانون التجاري الجزائري .

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي:[1]

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين ؛
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من إنتهاء عهدته ؛
- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاته القانونية ؛
- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور .

ثالثا: العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة إلتزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الإهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق . فتوفر عنصري الكفاءة والإستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في

[1] المواد من 65 إلى 70 ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010 ، ص 11.

القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الإجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة .[1]

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على إختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

- التخطيط والإشراف الملائمين ؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات .

أولا: التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل .

من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بإعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق .

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي :[2]

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها ؛

---

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص39.

[2] صلاح ربيعة ، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص48.

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال إشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته ؛
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ، من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات ؛
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، إنطلاقا من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به .

ثانيا: الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة) ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة . وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد .

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية: [1]

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ؛
- إستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية ؛
- إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن :

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية ؛
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق .

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية :

- توسيع إجراءات التدقيق؛
- إختصار إجراءات التدقيق؛
- الإعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

---

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2005 ، ص ص 27 ، 28.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي ، يجب أن يراعي ما يلي:[1]

- إفتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد ، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا ، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها ؛
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين ؛
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق ، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية .

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة . وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها ، فكلاهما يساعد على الإقتناع بالدليل .[2]

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة ، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية . أما فيما يخص جودة الأدلة ، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي ، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات . غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

---

[1] شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص44.

[2] وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص51،52.

- مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ؛
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته ؛
- إبداء الرأي في القوائم المالية .

أولا: مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية : [1]

المجموعة الأولى: المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1) مبدأ الحيطة والحذر؛ 2) مبدأ الثبات ؛ 3) مبدأ الشمول ؛

4) مبدأ الأهمية النسبية ؛ 5) مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية ، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية ، والتي نتجت عن إستخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

1) مبدأ تحقق الإيراد ؛ 2) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي :

1) مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا ؛ 2) مبدأ التكلفة التاريخية .

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى إستمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ، إستنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند

---

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص28.

إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير . والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على إختلاف الدورات . كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وإنعكاساتها على القوائم المالية .

ثالثا: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية .

رابعا: إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة . أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه إنطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الإمتناع . وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها .[1]

وسنتطرق بالتفصيل لإبداء رأي المدقق في المبحث الثالث ، في إطار تقرير مدقق الحسابات.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق.

الفرع الأول : حقوق المدقق.

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات ، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي:[2]

[1] وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص57 ، بتصرف الطالب.

[2] المواد : 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

1. يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
2. يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها آو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
3. يقدم القائمون بالادارة في الشركات كل 6 اشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون
4. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على اساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة باداء مهمته
5. تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية
6. يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه ان يلتزم باشعار مسبق مدته 3 اشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة
7. حق مناقشة اقتراح عزله ، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات ؛[1]
8. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله .[2]

الفرع الثاني : واجبات المدقق.

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[3]

1. تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق ؛

---

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص91.

[2] عبد الكريم علي الرمحي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف ، الأردن،2002، ص08.

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009 ، ص128.

2. قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشان الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها ؛
3. الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة ؛
4. بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية ؛
5. يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ؛ [1]
6. الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة . [2]

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل :

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق ؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- جمع أدلة الإثبات ؛
- إعداد التقرير.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة ، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر ، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق ، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والإستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع .

الفرع الأول : الخطوات التمهيدية.

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق ، والمتمثلة فيما يلي :[3]

---

[1] المادة 34 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

[2] نفس المرجع ، المادة 40 .

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص139.

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الإتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه ؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق ؛
- إتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها ؛[1]
- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها:[2]

1. المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي ؛
2. كيفية القيد والترحيل ؛
3. دقة السجلات وكفايتها ؛
4. إستخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة ؛
5. طرق الإهتلاك المنتهجة ؛
6. طريقة تقييم المخزونات ؛
7. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت .

- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المدقق السابق ، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة ؛
- فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين ، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الإختصاص لكل منهم ، وصورة من توقيعاتهم ، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة ؛

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص69.

[2] Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 1995, p40.

- النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست إلتزاما مباشرا للمدقق ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة . وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي .

الفرع الثاني : مخطط التدقيق.

عقب إنتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق . وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلي :[1]

- الأهداف الواجب تحقيقها ؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف ؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء ؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء ؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ ؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات ، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها . والبرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها . فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.[2]

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها ، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها.

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما ؛
- برامج تدقيق متدرجة .

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص143.

[2] نفس المرجع ، نفس الصفحة.

أولا : برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما.

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق ، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم . غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية ، والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة . ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها :[1]

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها ؛
- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل ؛
- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ؛
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية ، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات ؛
- باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت ، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل ؛
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه ، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات ، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين ؛
- أخيرا فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها .

لكن بالرغم من هذه المزايا ، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من إستقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي ، كما أنه يقتل روح الإبداع والإبتكار لديه . ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة وإقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة ، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات.

ثانيا : برامج تدقيق متدرجة.

تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق ، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الإختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق ، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق . ويمكن هذا النوع الموظفين من إستغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم . وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق ، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول .

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، 2004 ، ص212.

الفرع الثالث: الإشراف على مهمة التدقيق.

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم . بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق .

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:[1]

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق ؛
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة ؛
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق ؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات ؛
- فحص العمل المنتهي ، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإستغلال الأمثل للطاقات ؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على إحترام عاملي الوقت والتكلفة ، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم ؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم .

الفرع الرابع : أوراق العمل.

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق ، من الإجراءات المتبعة ، المعلومات التي تم الحصول عليها ، الإلتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية التدقيق .

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.[2]

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته ، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي . ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما :

---

[1] زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص79.

[2] نفس المرجع ، ص80.

- الملف الدائم ؛
- الملف الجاري (ملف الدورة الحالية) .

سنتطرق للنوعين من الملفات ضمن مسار عملية التدقيق الأول فالأول مع مراعاة ترتيب الإجراءات.

أولا : الملف الدائم.

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة ،[1] كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر. وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على : [2]

- عموميات ؛
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ؛
- الحسابات السنوية والتقارير؛
- التحاليل الدائمة للحسابات ؛
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والإجتماعي ؛
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني .

1. عموميات:

تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة ، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية ، مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها .

2. وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:

يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية ، مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الإلتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف .

3. الحسابات السنوية والتقارير:

يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم ، حسابات النواتج والأعباء ، حسابات النتائج ، برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والإستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة .

---

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص40.

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ، ص ص 128 – 130 .

4. التحاليل الدائمة للحسابات:

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات ، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة . عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية ، الأسهم، القروض ، الديون طويلة الأجل ، الزبائن المؤونات ، الموردين ، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها إنطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

5. كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:

يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباعه وعلى المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والشبه جبائية والإشتراك في الضمان الإجتماعي نظرا لأهميتها، وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الإجتماعي داخلها.

6. كل ما يتعلق بالجانب القانوني:

تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة ، مثل محاضر الإجتماع لمجلس الإدارة ، وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الإختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية بإختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة."[1]

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من :

- حماية الأصول ؛
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها ؛
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة ؛

[1] Reda KHELASSI, L'audit interne-audit opérationnel, HOUMA, Alger, 2005, P71.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة . "[1]

بإعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار إستحالة تدقيقه لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة .

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- جمع الإجراءات ؛
- إختبارات التطابق ؛
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية ؛
- إختبارات الإستمرارية ،
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي .

الفرع الأول : جمع الإجراءات.

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل ...) ، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة ، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من المعاملين بالمؤسسة .

الفرع الثاني : إختبارات الفهم والتطابق.

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات ، فليتأكد المدقق من درجة الإعتماد ، يجب أن تدعم بإختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ، الوصف الكتابي ، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين .

---

[1] Alain MIKOL , Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal , édition d'organisation , paris , 1999, P141.

[2] J. E. Combes et M. C Labrousse Publi , Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997, P 17.

الفرع الثالث : التقييم الأولي للرقابة الداخلية.

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية ، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الإستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الإعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع إحتمال وجود تلاعب وغش .

فلإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين :

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام ؛
- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.

الفرع الرابع : إختبارات الإستمرارية.

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا ، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

بإعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة ، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية ، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد ، يظهر ويحدد بكل وضوح :

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا ، ومفهوم من طرف الجميع ؛

- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة ؛
- ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم .

المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري.

الفرع الأول :أدلة الإثبات.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبوات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.[1]

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

أنواع أدلة الإثبات :

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- المستندات ؛
- الفحص المادي ؛
- المصادقات ؛
- الفحص التحليلي ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية ؛
- الإستفسارات من العميل .

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص166.

1. المستندات:

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ، وهي على ثلاثة أنواع :

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلا ؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض ؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على إختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة ، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ، وعليه أن يظل يقضا لأن بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع .[1]

2. الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل .[2]

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات ، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له ، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى .

3. المصادقات:

تتمثل في إستعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها بإختلاف المعلومات المطلوبة ، وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع :[3]

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص180.

[2] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ،2007 ، ص81.

[3] يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، الوراق للنشر ، الأردن ، 2007 ، ص180.

- مصادقات إيجابية ؛
- مصادقات سلبية ؛
- مصادقات عمياء .

*** المصادقات الإيجابية:**

في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تـذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم .

***المصادقات السلبية:**

فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة إعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

***المصادقات العمياء:**

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

4. الفحص التحليلي:

يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة .[1]

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.[2]

5.وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

---

[1] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص85.

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص93.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي.[1] أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الإختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

6.صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

7.الإستفسارات من العميل:

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات . ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.[2]

الفرع الثاني :الملف الجاري.

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق .[3] ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية :[4]

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق ؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها ؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق ؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة ؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون ؛
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته .

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص181.
[2] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص87.
[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص40.
[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص131.

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الإقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف بإختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.[1]

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال .[2]

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الإعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الإلتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على إحتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه .

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها بإختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

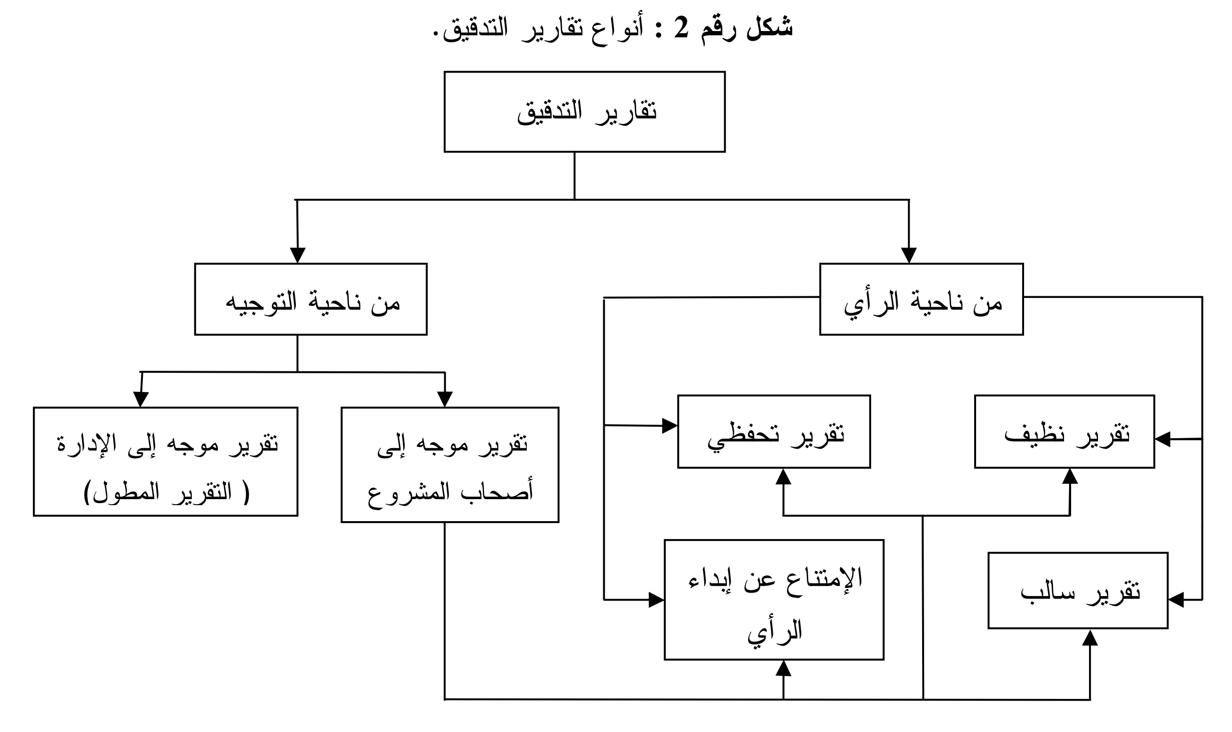
- تقرير نظيف ؛
- تقرير تحفظي ؛
- تقرير سالب ؛
- الإمتناع عن إبداء الرأي .

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص129.

[2] عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص316.

شكل رقم 2 : أنواع تقارير التدقيق.



المصدر: محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل ، بيروت،1998،ص47.

الفرع الأول : التقرير النظيف.

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :[1]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي ؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ؛
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

الفرع الثاني : التقرير التحفظي.

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص260.

التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.[1]

الفرع الثالث : التقرير السلبي.

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها .[2]

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات .

الفرع الرابع : الإمتناع عن إبداء الرأي.

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي :[3]

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة ؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها ؛
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها ؛
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك ؛
- وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها .

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص106.

[2] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص138.

[3] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص264.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الإستنتاجات ، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الإقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الإنفصال التام بين الملاك والإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الإستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، إنتقل مضمونه من إكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة .

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح بإختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

كإمتداد لمبدأ إنفصال الملكية الذي شهدته الشركات ، فإن تخطيها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على إستكمال الهدف من التدقيق المحاسبي ، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق ، فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق ، وهو موضوع الفصل الموالي.

الفصل الثاني :

البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

كان للانفتاح الدولي الذي شهده القطاع الاقتصادي أثرا كبيرا على مختلف المجالات ومتفاوتا من مجال لآخر ، و لم يستثني بدوره مجال التدقيق المحاسبي ، لما لهذا الأخير من ثقل على عدة مستويات بتأثيره سواء المباشر أو غير المباشر على المعاملات الاقتصادية .

وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح في إطار ما يسمى بالتدقيق الموحد ، من خلال محاولة وضع مجموعة من الضوابط تحترم القوانين واللوائح لجميع الدول المنظمة ، وتسعى لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة ، وتزيل القيود الجغرافية من على القائمين بها .

في نفس السياق ، سنحاول استيضاح أهم تلك المساعي لخلق بيئة دولية للتدقيق المحاسبي ، من خلال تناول المباحث الثلاث التالية :

- المبحث الأول: طبيعة البيئة الدولية للتدقيق .
- المبحث الثاني: المدقق والبيئة الدولية .
- المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية .

المبحث الأول : طبيعة البيئة الدولية للتدقيق.

إن تلاشي المعوقات الجغرافية بين مجتمعات العالم في إطار العولمة وبقدر ما هو مؤثر على عديد المجالات لم يستثني بدوره مجال المحاسبة والتدقيق المحاسبي ، فتطور التدقيق المحاسبي من محيط الدولة الواحدة إلى مستوى الإقليم ثم إلى المستوى الدولي .

من جانب العرض ، تأثرت الأطراف الممارسة للمهنة وأصبحت مطالبة بتحسين خدماتها في إطار المنافسة الحرة ، وشهد العالم ظهور العديد من مكاتب التدقيق التي نشأت في دولة واحدة ووسعت من نشاطها ليشمل دولا عدة في نفس الوقت .

في إطار هذا المبحث سنقوم بدراسة الأسباب التي كانت وراء الطلب على التدقيق في البيئة الدولية وكذا مكاتب التدقيق التي تنشط في هذا المجال ، عطفا على جانب التدقيق من الانهيارات المالية الدولية .

المطلب الأول : الطلب على التدقيق في البيئة الدولية.

إن مصطلح التدقيق الدولي يبدو تعبيرا جديدا ، لذلك يتعين علينا توضيح لماذا أصبح التدقيق دوليا ؟

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة الأعمال ، والتي يتم الإسراع فيها لا سيما في السنوات الاخيرة ، وكلما كانت المنشآت متعددة الجنسيات كلما طلب من المدققين أن تكون خدماتهم ونصائحهم المالية متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ.

لا شك أن هناك نتائج عديدة سوف تترتب عن ظاهرة الاقتصاد والتجارة ، ولعل أبرزها زوال الموانع والحواجز التي تفصل بين أسواق الدول النامية والأسواق الدولية ، بمعنى أن كلا من سوق السلع وسوق الخدمات وكذلك سوق رأس المال تجد لها امتدادا في السوق الدولية المناظرة ، ونتيجة لذلك فان أسهم الشركات المدرجة في سوق الدول المتقدمة لن تجد عائقا يمنع من تداولها في أسواق المال الموجودة في الدول الأخرى .

إن مهنة المدقق لن تستثنى من الآثار التي ترتب عن عولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية OMC ، حيث يفرض ذلك مثل أي صناعة أو مهنة أخرى على المحاسبين أو المدققين المهنيين التحسب لانعكاسات ذلك على أعمالهم ، والبحث عن السبل الكفيلة لتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها وجودتها كي يكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة ، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق :

- اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة ؛

- الالتزام بنظام عالمي مقبول دوليا للتأهيل المهني .[1]

وقصد الوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق ، ونظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف والمتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها ، تقوم العديد من بلدان العالم بمحاولة التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم مهنة التدقيق .

باعتبار التدقيق المحاسبي يبدأ من حيث تنتهي المحاسبة، سنتطرق لأسباب وأهمية تدويلهما معا.

الفرع الأول : أسباب الطلب على التدقيق الدولي .

هناك أربعة أسباب على الأقل وراء دراسة المحاسبة و التدقيق في إطار دولي هي :[2]

1. الأسباب التاريخية ؛
2. الشركات متعددة الجنسيات ؛
3. أسباب القابلية للمقارنة ؛
4. أسباب التوفيق .

أولا : الأسباب التاريخية .

هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة و التدقيق ، ففي القرنين الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن ايطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة ، حيث انتشرت الطرق الايطالية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج Double Entry أولا في باقي أوربا وبعد ذلك حول العالم ، ولعل احدى النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل ايطالي ، وكأمثلة على ذلك : البنك Bank ، ورأس المال Capital ، والنقدية Cash ، والمدين Debit ، والدائن Credit ، والعهد المؤقتة Imprest ، وقيد اليومية Journal .

في القرن التاسع عشر ، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية والتحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية ، وكنتيجة لذلك أصبحت الانجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة حول العالم .

ويتم استيراد وتصدير الأساليب والمفاهيم المحاسبية عبر دول العالم ، فبريطانيا على سبيل المثال صدرت مفهوم الصورة الصادقة والعادلة إلى دول الكومنولث البريطاني ثم إلى باقي أعضاء حكومات الاتحاد الأوربي ، كما يمكن القول أيضا بان مفاهيم وتطبيقات المحاسبة الإدارية من خلال العالم الصناعي ترجع دون شك إلى المبادرات الأمريكية .

---

[1] حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية واثره على مهنة المدقق ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص ص 154 ، 155 .

[2] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005، ص ص 108 – 115 .

ثانيا : الشركات متعددة الجنسيات .

تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر . و يمكن أن تعزى الزيادات الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطوير هذا النوع من الشركات.

فظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، اوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق ، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي يتم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، ومن ناحية أخرى زادت المشاكل المرتبطة بإعداد هذه القوائم .[1]

كما تلعب تلك الشركات دورا رئيسيا في تحويل التكنولوجيا المحاسبية من بلد إلى آخر، فوجود تلك الشركات قد أضفى أبعادا جديدة في مجال التدقيق والذي وجد من قبل على المستوى المحلي.

كما أن هناك مجالات أخرى تأثرت بفعل ظهور هذه الشركات ، وعلى سبيل المثال ، فان ترجمة العملات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة تعتبر مجالا فريدا وخاصا للشركات المتعددة الجنسيات ، فتلك الشركات تنتج قوائم مالية طبقا لقوانين وتطبيقات بلادها الأم ، وبالتالي فان المستثمرين والمقرضين بها يحتاجون لأن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقرير المالية لأكثر من بلد واحد.

ثالثا : القابلية للمقارنة .

ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية للمحاسبة والتدقيق أهمية ، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة به عن طريق ملاحظة كيفية استجابة البلاد الأخرى وقيامها برد الفعل الملائم تجاه المشاكل ، ومن الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأنه حيث تختلف الطرق المحاسبية فان الاختلافات يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية ، وأنها ليست مجرد أحداث من التاريخ ، تلك الأحداث قد لا تعترض سبيل عملية التوفيق ، فكثير من الاختلافات الأساسية من المحتمل أن يكون من الصعوبة بمكان أن يتم التعامل معها .

رابعا : أسباب التناسق.

تزايدت أهمية والتناسق في السنوات الأخيرة ، ويمكن تعريف التناسق بأنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها ، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد ، وترجمة العملة الأجنبية ، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة .

---

[1] حواس صلاح ، مرجع سبق ذكره ، ص 161 .

الفرع الثاني : مزايا وعوائق التناسق الدولي للتدقيق.

أولا : مزايا التناسق الدولي للتدقيق.[1]

يرى مؤيدو التناسق الدولي أن له العديد من المزايا ، ولم يتغير جدلهم على مر السنين ، وعلى سبيل المثال فقد كتب جون تيرنر John Turner الأتي في يناير 1983 :

"من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق هي :

1. إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية : وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية ، وتزيل احد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية ؛
2. يؤدي التناسق إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة ، عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات ؛
3. رفع مستوى معايير المحاسبة والتدقيق قدر الإمكان ، وان تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية ."

ثانيا :عوائق التناسق الدولي للتدقيق.[2]

على الرغم من أن مسؤوليات التدقيق تعتبر متماثلة في ظل الشركات الدولية والمحلية إلا أن هناك بعض التحديات الفريدة في ظل البيئة الأجنبية ، على سبيل المثال الممارسات المحاسبية ، فعلى الرغم من أن الشركات تحاول أن تقوم بتوحيد المعايير المحاسبية خلال دول العالم ، إلا أن ذلك لا يحدث في كل مكان ، فقد يتم الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية طبقا لإجراءات محاسبية محلية ، ما يجعل من الصعوبة بمكان أن يتم استخدام برامج التدقيق الموحدة .

أيضا فان عدم تكرار عمليات التدقيق (بسبب البعد) قد يعني أن هناك بيانات محاسبية غير كافية لتوفير مسار تدقيق واضح ، وبصفة عامة هناك العديد من العوامل التي تجعل من التدقيق الدولي مهمة شاقة. على سبيل المثال :

1. تطبيقات وعادات الأعمال المحلية (كاستخدام النقود بدلا من الشيكات في الدول الناشئة) ؛
2. الاختلافات في العملة واللغة والقوانين بين البلدان ؛
3. قضايا البعد ومشاكل التنظيمات ؛
4. توافر الأفراد الملائمين .

---

[1] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص217 .
[2] نفس المرجع ، ص 166 .

المطلب الثاني : مكاتب التدقيق الدولية.

لعل أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق هي : [1]

- التعامل السابق بين مكاتب التدقيق والعميل ؛
- أتعاب التدقيق ؛
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب التدقيق .

بالتطرق لعنصر السمعة ، وموازاة مع تعرض عديد الشركات مؤخرا للإفلاس والانهيار ، صاحب ذلك رفع العديد من القضايا ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق التي تولت تدقيق تلك الشركات ، ولم يكن في تقاريرها ما يفهم منه تصريحا أو تلميحا أن تلك الشركات في خطر. ولعل أشهر تلك القضايا ، السمعة السيئة التي تبعت مكتب التدقيق العالمي ARTHER ANDERSEN الذي قام بتدقيق حسابات شركة ENRON عملاق الطاقة الأمريكية ، وWORLD COM ثاني اكبر شركة اتصالات أمريكية المفلستين.

هذا السياق يعني أن الابقى هو الأفضل ، والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة ، لكن لا شك أن من أهمها معايير الجودة ، وكذلك الجودة لها مقاييس شتى ، وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر ، من وقت لآخر ، ومن بيئة لأخرى . [2]

عند التطرق إلى جانب العرض في التدقيق الدولي ، نجده عادة ينقسم إلى نوعين رئيسيين من المكاتب ، تتمثل في مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى ، ومكاتب التدقيق عدى الأربعة الكبرى .

الفرع الأول : مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى.

شهد سوق التدقيق تمركزا كبيرا باتجاه المكاتب الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عددا من الدول ثم جميع أنحاء العالم ، حيث كانت ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أنحاء العالم كافة ، ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمسا كبارا ، ولكن اكبر هذه المكاتب ARTHER ANDERSEN تعرضت للتصفية في أعقاب فضيحة ENRON ، حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى ERNST and YOUNG ، أما المكاتب الأربعة الباقية فهي :

---

[1] عبد الرحمان علي التويجري ، حسين محمد النافعابي ، جودة خدمة المراجعة ، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة ، المملكة العربية السعودية ، 2008 ، ص 219.

[2] نفس المرجع ، ص 220 .

1. DELOITTE ؛
2. PRICEWATER HOUSE COOPER ؛
3. ERNST AND YOUNG ؛
4. KPMG .[1]

على الرغم من أن معظم تلك المكاتب ما تزال هيكلتها كشركات تضامن قومية بدلا من كونها ذات مشاركة دولية في الأرباح ، فإنها تشارك كمنشأة رئيسية دولية ومن خلالها يتم تطوير تكنولوجيا وإجراءات وتوجيهات ذات طبيعة عالية .[2]

الفرع الثاني : مكاتب التدقيق الأخرى.[3]

يمكن أن تعامل تلك المكاتب على أنها تمثل مجموعة متجانسة ، فمن جهة هناك عدد كبير من المكاتب المحاسبية الصغيرة التي تضم عددا قليلا من المهنيين ، ومن جهة أخرى هناك مكاتب لديها شبكة أعمال دولية أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال الأربعة الكبار.

الفرع الثالث : المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى والباقية .

جدول رقم 2 : المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى والمكاتب الأخرى.

مكاتب التدقيق الكبرى	المكاتب الأخرى
– تفضل تطبيق المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية والمحلية.	–لا تميل كثيرا إلى تطبيق جميع معايير التدقيق خصوصا المستحدث منها.
– استخدام دائم لأسلوب عينات التدقيق .	– أسلوب عينات التدقيق لا يحضى بالاهتمام المطلوب.
– تعمل على وضع مخطط عمل ملائم لأعمال تدقيق الحسابات.	– تستخدم وسائل لتقييم نظام الرقابة الداخلية دون أن يضع المدقق فيها خطة تدقيق معينة ومحددة.
– تعمل على تحقيق الفعالية في انجاز أعمال التدقيق وربما تحقق الكفاية المطلوبة.	– قد تحقق كفاية عالية ولا تحقق الفعالية المطلوبة تماما.
– قد تكون اقل تنافسية كونها تشكل عبء من ناحية التكاليف.	– قد تكون أكثر تنافسية بسبب أتعاب التدقيق المنخفضة.
– تعمل على انتهاج أساليب جديدة تزيد من جودة الخدمات المؤداة بغض النظر عن التكاليف المقابلة لها.	– لا تنتهج أساليب جديدة ومتطورة عند أدائها لأعمال التدقيق لتخوفها من انعكاسها على التكاليف.

من تصور الطالب بالاعتماد على : إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة –النظرية العلمية والممارسة المهنية– ، جامعة المنصورة ، 2004 ، ص ص79 – 83 .

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة –الاطار النظري والاجراءات العملية– ، مرجع سبق ذكره ، ص76 .

[2] امين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 65 .

[3] نفس المرجع السابق ، نفس الصفحة .

الفرع الرابع : أعضاء فريق العمل المهنيين.

يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدتهم في أداء عملهم ، والشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب التدقيق الدولية يوضحه الشكل البياني اللاحق (الشكل رقم 3) ، والذي يتضمن الشركاء ، المديرين المشرفين ، والمدققين الأوائل أو المدققين المسؤولين ، والمحاسبين التنفيذيين. وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين في مكاتب التدقيق ، ويصف الجدول التالي الأعمال الشائعة ذات الصلة بكل فئة في ذلك التصنيف .

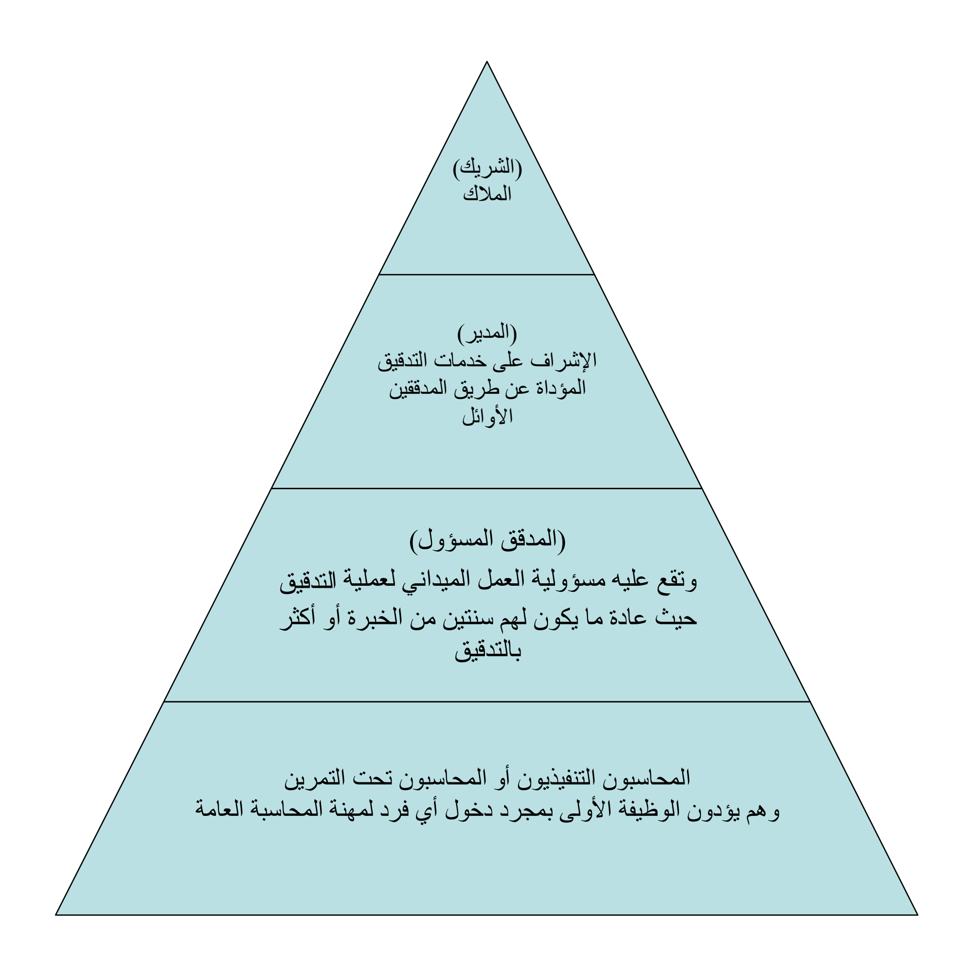
جدول رقم 3 : مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية.

التدرج الوظيفي للمدقق	سنوات الخبرة المطلوبة	المهام الموكلة إليه
مساعد مدقق	صفر – 2 سنة	➢ أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال تدقيق تفصيلية. ➢ إعداد أوراق المدقق. ➢ اختبارات الدقة الحسابية. ➢ يخبر المدقق المسؤول بأي مشاكل تتعلق بالمحاسبة أو التدقيق قد تقابله.
المدقق المسؤول	2 – 5 سنوات	➢ المساعدة في تخطيط عملية التدقيق. ➢ توزيع المهام على فريق التدقيق. ➢ الإشراف على عمل مساعدي المدقق.
المدير	5 – 10 سنوات	➢ التأكد من وضع خطة للتدقيق . ➢ الإشراف على إعداد ومراجعة برنامج التدقيق. ➢ مراجعة تقرير التدقيق. ➢ قد يكون المدير مسؤولا عن أكثر من عملية تدقيق في ذات الوقت.
الشريك	أكثر من 10 سنوات	➢ التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة. ➢ التأكد من التخطيط الجيد لعملية التدقيق. ➢ التأكد من توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى فريق التدقيق . ➢ الإشراف على فريق التدقيق . ➢ التوقيع على التقرير النهائي للتدقيق. ➢ اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية التدقيق.

المصدر : حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة – مدخل معاصر– ، المكتبة العصرية ، مصر، 2007 ، ص71.

فيما يلي التدرج الهرمي لأعضاء فريق عمل مكاتب التدقيق الدولية :

شكل رقم 3 : التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية .



المصدر : أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص51.

المطلب الثالث : موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية.

نتيجة فضائح مالية وإدارية ، شهدت كبريات الشركات في السنوات القليلة الماضية عديد حالات الإفلاس والانهيار ، وتسارع إيقاع فضائح الفساد المالي ، إذ أقامت شركة enron دعوى لإعلان إفلاسها رسميا كأكبر دعوى إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة ، كما اعترفت شركة world com للاتصالات بارتكاب فضيحة محاسبية ، عطفا على حالات أخرى لإشهار الإفلاس مست شركة xerox للتجهيزات المكتبية ، global crossing للاتصالات ، شركة adelpha communications للاتصالات ، وعديد الانهيارات الأخرى .[1]

[1] عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة –تحديات وقضايا معاصرة– ، دار المريخ، السعودية، د ت، ص ص101، 102.

بالعودة لقضية انهيار شركة انرون ، نجد أن ذلك السقوط ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات من كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها ومكتب التدقيق الذي يقوم بتدقيق حساباتها ، وأورد بعض الكتاب بعض العوامل التي أدت لهذا السقوط منها : [1]

- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة ، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سريعة لتلك الصفقات ، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة ؛
- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة ، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية ؛
- تعد حادثة إنرون تذكيراً هاماً لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق ، حيث يحتاج المدققون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمدققين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة التدقيق بكل ما يواجههم مباشرة بدلاً من الرفع للإدارة .

بعد تزايد الفضائح والانهيارات المالية ، وإفلاس العديد من الشركات الكبرى ، وتعاظم الخسائر التي تكبدها المستثمرون ، وحالات الإرباك في الأسواق المالية العالمية بسب انخفاض أسعار الأسهم المتسارع نتيجة عولمة الأسواق المالية وحركة رؤوس الأموال بين الدول ، أشارت الصحافة المالية إلى العديد من الأسباب التي تقف وراء هذا الإعصار المالي ، كغياب الشفافية والوضوح ، والتغاضي عن الأخطاء ، وتضخيم الانجازات ، وتقديم أرقام وهمية عن أرباح خيالية ساهمت في رفع أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية دون مبررات اقتصادية فعلية ، وتواطؤ شركات المحاسبة والتدقيق مع مسؤولي هذه الشركات . [2]

إن ازدياد حدة المنافسة بين مدققي الحسابات في وقتنا الحالي وما أدت إليه من تزايد لاهتمام المدقق نحو الحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها له ، أثر كثيراً على حرص البعض منهم على الالتزام بالسلوك الأخلاقي وذلك من قبيل الحرص على إرضاء مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تمارس عليهم من قبل المساهمين والدائيين

---

[1] هوام جمعة ، كوردي وداد ، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق و حوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 ، ص ص 21 ، 22.

[2] محمد عبد الله المومني ، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 08-09 ديسمبر 2009 ، ص ص 39 ، 40 .

والأطراف الأخرى التي تتأثر بالأداء المالي لتلك الشركات . ولعل أفضل مثال على تلك الضغوط الفضائح المالية التي حدثت مؤخرًا ، والتي سبق الإشارة إليها حيث ثبت تورط شركات تدقيق عملاقة كشركة آرثر أندرسو ن بالتلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات الشركات التي انهارت مثل شركة انرون ، ووردكوم ، كويست ، جلوبال كروسينج ، تيكو ، والتي أسفرت عن خسارة المستثمرين لما يقارب 460 دولار نتيجة الاستثمار في هذه الشركات . [1]

تؤكد التقارير الصادرة عن المؤسسات المالية الدولية أن الأزمة المالية العالمية الراهنة كان سببها ضعف الإفصاح والشفافية لدى الشركات والمؤسسات المالية المدرجة في أسواق المال الأمريكية ، وبالتالي فإن الأزمة نتجت أساسا عن التلاعب في القوائم المالية لتلك الشركات وعدم التقيد بمبادئ ومعايير حوكمة الشركات التي نصت عليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية . [2]

ان الأحداث الأخيرة ابتداء بفضيحة شركة إنرون Enron وما تلى ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقا مالية "قريبة من الكمال . [3]

من المصطلحات التي ظهرت في الادب المحاسبي التي تعبر عن سلوك الادارة في تدخلها في عمليات القياس والافصاح المالي مصطلح المحاسبة الخلاقة ، فقد بين **مطر** انها " الإجراءات التي تلجا إليها الإدارة سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها ، أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المحاسبية مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي مما يؤثر على مصداقيتها ". على غرار العديد من المصطلحات كالمحاسبة الابداعية ، الغش بالتقارير ، ادارة الارباح ، والتي تستخدم لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية ، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى . [4]

مع تزايد نمو اقتصاد السوق العالمي والتنافس بين مصالح الأطراف المختلفة تتزايد درجة التدقيق في نشاط وأداء الشركات . ويظل أمر الشفافية المحققة من خلال الإفصاح أمرا خلافيا يحتاج

---

[1] هوام جمعة ، كوردي وداد ، مرجع سبق ذكره ، ص 24.

[2] نفس المرجع ، ص22.

[3] احمد قايد نور الدين ، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات (القطاع المصرفي) ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 ، ص03.

[4] محمد عبد الله المومني ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 45 ، 46 .

إلى إيجاد توازن بين المستوى المقبول لدى الشركات وبين المستوى الذي يرغب فيه الأطراف المتعددة الأخرى . وقد عبر الكثير من المحللين عن رأيهم في أن افتقاد الشفافية والمساءلة قد ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوي الوطني في كثير من الأزمات المالية الإقليمية التى حدثت في الآونة الخيرة. [1]

المبحث الثاني : المدقق والبيئة الدولية.

باعتباره القائم على وظيفة التدقيق ، شملت المساعي لتحقيق التدقيق الدولي شخص المدقق ، من خلال محاولة تقليل التفاوت بينه وبين نظرائه من مختلف الدول ، بالإضافة إلى نزع القيود والعوائق الجغرافية بالعمل على توحيد متطلبات التكوين وتحديد المتطلبات التي من الممكن أن تخول لأي مدقق العمل في أي بلد غير البلد محل اعتماده .

كتثبيت لما سبق سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز محاولات الاتحاد الدولي للمحاسبين لاحتواء التباين في المواقف الأخلاقية ، واستعراض متطلبات التعليم والخبرة في بعض الدول ، بالإضافة إلى متطلبات التعليم والخبرة التي اقرها الاتحاد الدولي للمحاسبين .

المطلب الأول : دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ترتبط مكاتب المحاسبة بمستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط المهن الأخرى بمستخدمي خدماتها ، وعلى سبيل المثال يتعاقد المحامون مع العميل ويحصلون منه على اجر وعليهم مسؤولية أساسية في الدفاع عنه ، أما مكاتب المحاسبة فتتعاقد مع الشركة محل التدقيق وتحصل منها على أتعاب ، ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة .

بالتالي من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى مكاتب المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز ، وإذا اعتقد المستخدمون أن مكاتب المحاسبة لا تؤدي عملا له قيمته (تخفيض خطر المعلومات) ، ستنخفض قيمة التدقيق وباقي الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب المحاسبة ، مما سيؤدي إلى نقص الطلب على التدقيق ، وبالتالي يوجد دافع لدى مكاتب المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني .[2]

يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين انه بسبب الاختلافات الدولية في الثقافة واللغة والنظم القانونية والاجتماعية فان مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني تعد أمرا رئيسيا ، للدرجة التي يتعين

---

[1] هوام جمعة ، كوردي وداد ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

[2] أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص435 .

معها أن يقوم الأعضاء المهنيون في كل بلد يزاول مهنة المحاسبة والتدقيق القانونية بتطبيق وتنفيذ تلك المتطلبات.

لذلك فان الاتحاد الدولي في ظل الاعتراف بمسؤوليات مهنة المحاسبة والأخذ في الاعتبار دوره في توفير الإرشادات وتنشيط عملية تجانس المعايير ، رأى انه من الضروري أن يتم تبني دليل دولي للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، يكون أساسا لتحديد متطلبات آداب وسلوك المحاسبين المهنيين في كل بلد ويستهدف العمل كنموذج تتأسس عليه إرشادات دليل السلوك الوطني المحلي ، على انه يجب الاعتراف بأنه في ظل تعارض المتطلب الوطني مع ما يرد بدليل السلوك الدولي فان تلك المتطلبات المحلية هي التي ستسود وتتبع .[1]

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل في عدة مرات كان آخرها في عام 1998 بالرغم من أن مسالة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه ، وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية وقوة نظام الإعلام المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ، ويهدف إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي .

يحتوي هذا الدليل على ما يلي:

1. أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق ؛
2. المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة ، والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة.[2]

انطلق الدليل من ضرورة تمتع المدقق بالمهارات الفكرية التي يكتسبها عن طريق التعليم والتدريب بما يسمح له بتحمل المسؤوليات الاجتماعية الملقاة على عاتقه بالإضافة إلى مسؤولياته تجاه عميله أو مستخدم تقريره ، وأشار إلى أن المدقق المستقل يحافظ من خلال عمله على سلامة وفاعلية البيانات المالية ، وان المدقق الداخلي يقدم ضماناته حول كون بنية الرقابة الداخلية سليمة ، كما دعى مدققي الحسابات الخارجيين إلى تقديم الخدمات التي يطلبها الجمهور من اجل المحافظة على مركزهم المهني في المجتمع .[3]

---

[1] مرجع سابق ، ص ص 446، 447 .

[2] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 85 .

[3] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ، 1999 ، ص 48 .

تعترف معايير السلوك الأخلاقي بان من أهداف مهنة التدقيق أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للحصول على أعلى مستويات الأداء ، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام .

تتطلب الأهداف (الأهداف العامة لممارسة مهنة التدقيق) أربعة احتياجات رئيسية هي :[1]

1. **المصداقية:** هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات ؛

2. **المهنية:** هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال التدقيق ؛

3. **جودة الخدمات:** هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المدققون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء ؛

4. **الثقة:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل .

لتحقيق أهداف مهنة التدقيق ، على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار عددا من المتطلبات أو المبادئ الأساسية أهمها :[2]

1. **النزاهة:** ويقصد بها أن يكون المدقق أمينا في أداء خدماته المهنية ؛

2. **الموضوعية:** ينبغي على المدقق أن يكون عادلا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية ؛

3. **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** ينبغي على المدقق أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة ، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهاراته بمستوى يثبت أن العميل سيستفيد من خدماته المهنية الكفؤة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعها وأساليبها ؛

4. **السرية:** ينبغي على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية ، ويجب أن لا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض صريح ومحدد ، أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها ؛

---

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 86 .

[2] نفس المرجع ، نفس الصفحة .

5. **السلوك المهني:** يجب على المدقق أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسيء إليها ، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية ؛

6. **المعايير الفنية:** يجب على المدقق أن ينفذ خدماته المهنية ذات العلاقة ، وان ينفذ عمله بكل حرص بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية وكذلك الاستقلالية ، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم التنفيذ بما يتفق مع المعايير الفنية والمهنية .

تنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء :

الجزء 1 : ينطبق على كافة المحاسبين المهنيين *.

الجزء 2: ينطبق فقط على المحاسبين المهنيين العاملين في المزاولة العامة *.

الجزء 3: ينطبق على المحاسبين المهنيين المستخدمين *.

ويمكن توضيح قواعد السلوك الأخلاقي للأجزاء الثلاثة السابقة الذكر في الجدول التالي:

جدول رقم 4 : الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين.

الجزء 1 الواجب التطبيق على كافة المحاسبين المهنيين	الجزء 2 الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة	الجزء 3 الواجب التطبيق على المحاسبين المهنيين المستخدمين
النزاهة والموضوعية.	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد.	تعارض الولاء.
حل النزاعات الأخلاقية.	الكفاية المهنية والمسؤوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين.	دعم زملاء المهنة.
الكفاية المهنية.	الأتعاب والعمولات.	الكفاية المهنية.
السرية.	الأنشطة غير المتوافقة مع الممارسة العامة للتدقيق.	عرض المعلومات.
مزاولة الضرائب.	أموال العملاء.	
الأنشطة عبر الحدود الخارجية.	العلاقات مع المدققين الآخرين في المزاولة العامة.	
النشر.	الإعلان والترويج.	

المصدر : أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 91.

* كخدمة التدقيق او المحاسبة او الضرائب او تقديم الاستشارات او اية خدمات مهنية اخرى مشابهة.

* المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة هو الشخص الذي يقدم خدمات مهنية للعميل بغض النظر عن تصنيفه.

* المحاسب المهني الخاص هو الشخص الموظف في الصناعة او التجارة او القطاع الخاص او التعليم.

المطلب الثاني : متطلبات التعليم والخبرة للمدقق في بعض الدول الرائدة.

تختلف متطلبات التعليم من دولة إلى أخرى ، غير أن معظم الدول تطلب الحصول على درجة جامعية في المحاسبة كشرط أساسي لاكتساب صفة المدقق ، فضلا عن بضعة سنوات كخبرة ميدانية .

الفرع الأول : متطلبات التعليم والخبرة في الولايات المتحدة.

اشترطت المعايير الأمريكية على الراغب في امتهان وظيفة مدقق أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في المحاسبة والتدقيق ، مع اجتيازه لامتحان يعقب تحصيل 3 سنوات خبرة ميدانية .[1]

اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية سبعة برامج للتأهيل المهني في التدقيق ، وتتمثل هذه البرامج في :[2]

- برنامج التأهيل الأولي ؛
- برنامج التركيز وتجديد المعلومات ؛
- برنامج التأهيل المهني للحصول على العضوية المهنية ؛
- برنامج التأهيل العالي لمن يحتلون مراكز تسيير ؛
- برنامج التطوير للاطلاع على أحدث التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق ؛
- برنامج التدريب الإداري ؛
- برنامج التدريبات الخاصة .

الفرع الثاني : متطلبات التعليم والخبرة في بريطانيا.

يعالج هذا المعيار كفاءة المدقق من خلال التكوين العلمي والعملي له ، فاشترط في شخص المدقق:[3]

- أن يكون حامل لشهادات جامعية في التدقيق أو المحاسبة ؛
- إجراء تربص لمدة 3 سنوات لدى أحد مكاتب التدقيق المعتمدة ؛
- أن يجري الامتحان الأول حول المعارف الأساسية التي تتمثل في المحاسبة ، الحقوق ، التسيير، التنظيم ، الطرق الكمية ؛
- تأكيد المستوى الأول ، ثم إجراء الامتحان الثاني حول التسيير المالي ، نظام المعلومات ، التدقيق ، الجباية ؛

---

[1]. ROBERT OBERT , pratique internationale de la comptabilité et de audit , Dunod , Paris 1994 , p272.

[2] مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 212 .

[3] نفس المرجع السابق ، ص ص223 ، 224 .

- تأكيد المستوى الثاني ، ثم إجراء الامتحان الثالث حول المحاسبة المعمقة ، التدقيق المعمق ، الجباية المعمقة ، الإستراتيجية ، التسيير المالي المعمق ومراقبة التسيير؛
- تأكيد المستوى الثالث ، الذي يسمح بالحصول على الشهادة الممكنة من الحصول على الاعتماد .

الفرع الثالث : متطلبات التعليم والخبرة في فرنسا.

تشترط القوانين الفرنسية لمنح الترخيص لمحافظي الحسابات النجاح في الامتحان النهائي بعد إتمام تربص مدته 3 سنوات ، إلا أن الحاصلين على دبلوم الخبرة المحاسبية معفون من هذا الامتحان.[1]

الفرع الرابع : متطلبات التعليم والخبرة في مصر.

يشترط للقيد في جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين في مصر أن يكون الطالب حاصلا على أحد المؤهلات الآتية :[2]

- دبلوم مدرسة التجارة العليا ؛
- بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة ؛
- بكالوريوس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية ؛
- بكالوريوس التجارة من شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب .

يشترط في هذه المؤهلات أن تكون قد منحت للطالب من أحد معاهد التعليم المصرية .

- شهادة من أحد المعاهد الأجنبية تقرر وزارة المعارف العمومية بالاتفاق مع وزارة التجارة والصناعة اعتبارها معادلة لأحد المؤهلات الأربعة السابقة .

يشترط لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمدققين ، أن يكون قد أمضى مدة التمرين المحددة في أعمال المحاسبة والتدقيق :

- ثلاث سنوات عمل للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها سابقا .

الفرع الخامس : متطلبات التعليم والخبرة في الأردن.

يشترط في من يطلب ترخيصاً لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن أن يكون حاصلا على أحد المؤهلات التالية :[3]

---

[1] l' article 03 du décret 93-9 de la république française du 04/01/1993 relatif de la réorganisation de la profession de commissaire aux compte

نقلا عن : مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص229 .

[2] انظر المادتين 6 و 8 من القانون رقم 133 الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية.

[3] انظر المادة الرابعة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 ، والذي يحكم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الاردنية.

➢ الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة ، وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق ، من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق ، وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة ؛

➢ الشهادة الجامعية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة ، وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنتين في أعمال المحاسبة والتدقيق ، من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق ، وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة ؛

➢ شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنة واحدة في أعمال المحاسبة والتدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة أو قام بتدريس المحاسبة أو التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الأردنية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على ذلك المؤهل ؛

➢ الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد أو القانون مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق ، وذلك بعد حصوله على المؤهل العلمي ؛

➢ شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ست سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق ، من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة .

الفرع السادس : متطلبات التعليم والخبرة في سوريا.

تمنح شهادة مدقق في سوريا للأشخاص الطبيعيين ممن تتوافر فيهم الشروط التالية :[1]

➢ أن يكون حائزا إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد أو ما يعادلها اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى ، شرط توافر عدد معين من المقررات في مادة المحاسبة يحددها مجلس المحاسبة والتدقيق من جامعات الجمهورية العربية السورية أو ما يعادلها وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي ؛

➢ يجوز لمجلس المحاسبة والتدقيق السوري أن يصدر قرارا بمعادلة شهادات المحاسبة من جمعيات أو معاهد معتمدة دوليا ، ويخضع المتقدم بطلب المعادلة لمواد الامتحانات المتعلقة بالقوانين السورية التي يحددها المجلس ؛

➢ أن يجتاز بنجاح امتحانا تجريه لجنة القبول .

[1] انظر المواد 9 ، 23 ، 25 ، من القانون رقم 33 لسنة 2009 ، والذي يخص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية السورية.

مدة وشروط التدريب :

- يقضي المتمرن تدريب مدته سنتان في مكتب مدقق أو شركة مهنية سورية لتدقيق الحسابات ؛
- يجب على المتدرب أن يتم فترة التدرب في مجال تدقيق الحسابات وبدوام عمل كامل ، وأن يحضر برنامج محاضرات التدريب الخاص بالمتدربين الذي يعده التنظيم المهني سنويا ؛
- يجب على المتدرب عند انتهاء مدة تدريبه تقديم بحث تطبيقي في أحد المواضيع المتعلقة بالمهنة ، يناقش من قبل لجنة يشكلها مجلس الإدارة ويمنح بنتيجتها الرخصة .

الفرع السابع : متطلبات التعليم والخبرة في الجزائر.

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدقق الحسابات في عنصرين أساسين هما :

أولا : التأهيل العلمي.

اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الآتي :[1]

1. **المجموعة الأولى:**

الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة :

- ليسانس في العلوم المالية ؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة) ؛
- الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية .

2. **المجموعة الثانية :**

الحائزين إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه :

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية ؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة) ؛
- ليسانس في التسيير ؛
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك ؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة ؛
- مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة .

---

[1] مقرر مؤرخ في 1999/03/24 صادر عن وزارة المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24 ، ص ص04 – 06 .

ثانيا : التأهيل العملي.

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين :

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني ؛
- او إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

غير أنه في اطار التعديلات الاخيرة التي مست مهنة التدقيق في الجزائر ممثلة في القانون 10 – 01 ، يشترط أن يحوز المتقدم للمهنة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ، والممنوحة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه . على أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص . [1]

يتعين على المترشحين للتكوين للحصول على شهادة محافظ حسابات التي ينظمها المعهد أن يحوزوا شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين ، على أن تحدد قائمة الشهادات الجامعية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي.

ترسل أو تودع طلبات الاعتماد بصفة محافظ حسابات إلى مجلس المحاسبة الذي يقدر الصلاحية المهنية لشهادات وايجازات كل مترشح يطلب اعتماده . [2]

باعداد مقارنة بين المتطلبات في الدول العربية ومنها الجزائر والدول الاجنبية ، نلاحظ ان هناك اختلاف في المتطلبات قبيل منح التراخيص ، فاغلب الدول العربية تمنح التراخيص لمن أتم فترة التربص دون أي امتحان على عكس باقي الدول التي تفرض اجتياز امتحان واحد على الاقل كشرط للحصول على ترخيص مدقق حسابات .

فقيد المتربص في سجل مدققي الحسابات المرخص لهم ياتي بناء على تاهيله وتدريبه ، ولكن ان يتم ذلك تلقائيا بمرور مدة وبدون اجتياز أي امتحانات ، وان يسمح للوظائف النظيرة والتي قد لا توفر أي تدريب يؤهله للتسجيل فهذا يمثل ضعف ، فالمدقق وباجتيازه فترة التدريب لا بد ان يمر بـاداة

[1] المادة 08 من القانون رقم 10–01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010 .

[2] المادتين 02 ، 03 ، المرسوم التنفيذي رقم 11 – 72 المؤرخ في 12 فيفري 2011 ، والذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 11 ، الموافق ل 20 فيفري 2011 .

تقول ان هذا الشخص اصبح له من الكفاءة بحيث يتحمل مسؤولية ان يدقق شـركات مساهمة سواء كانت مقيدة في البورصة او غير مقيدة ، كما يجب ان تقتصر الوظائف النظيرة على تلك التي توفر تدريبا يؤهل للتسجيل .[1]

المطلب الثالث : متطلبات التعليم والخبرة للاتحاد الدولي.

كباقي المهن ، تختلف أعداد المدققين عبر دول العالم من دولة لأخرى ، كما أن الحاجة إلى المدققين تختلف هي الأخرى ، فقد يتزايد الطلب عليهم في البلدان التي بها معدلات نمو اقتصادي بشكل متسارع ، وهو ما قد لا يقابله نفس الزيادة من الخريجين وكذا المدققين المتربصين ، مما قد يطرح إمكانية انتقال المدققين من البلدان التي بها فائض نسبيا إلى البلاد التي تحتاج مدققين .

فقد تسمح بعض البلدان للمدققين الأجانب بممارسة أعمال التدقيق على أراضيها وفقا لعدة أسباب ، كان تدخل ضمن اتفاقيات ثنائية ، أو بحكم تماثل العادات والتقاليد والأغراض ، أو قد يعود ذلك لمبدأ المعاملة بالمثل...الخ ، وكل هذه أمور ايجابية لتوسيع نطاق التدقيق الدولي.

في كل الحالات فان المدقق الطالب للترخيص يخضع لتقييم يشمل بعض الجوانب التي تؤهله للقيام بهذه المهمة ، ما يزيد من حجم الثقة في النتائج الصادرة عنه ، إلا أن الإشكال في بعض الحالات يتمثل في فرض بعض الدول لشروط تعجيزية أكثر من كونها تحسينية ، فعلى الرغم من أنها تضمن لهذه الدول خدمات ذات جودة عالية ، إلا أنها مبالغ فيها وتحد من مستوى الانفتاح إلى حد كبير.

لتجنب كل هذا، تعمل لجنة التعليم المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحديد العناصر الجوهرية لبرامج التعليم والتدريب ، سواء أكانت السابقة أو اللاحقة للتأهيل .

فقد أوحى الاتحاد الدولي بان عملية التقييم يجب أن يتم تأسيسها على المكونات الرئيسية للتأهيل المهني ، والتي تقع داخل المجالات الثلاثة التالية :[2]

الفرع الأول : التعليم.

إن المعرفة النظرية التي يجب أن يتم تضمينها في هيكل معرفة الأشخاص الذين يسعون نحو ذلك الاعتراف يجب أن تتضمن على الأقل الموضوعات التالية :

- التحليل والتقييم للقوائم المالية ؛
- التدقيق ؛

[1] محمد يحي عبد الحميد ، مصداقية المعلومات ومدى الالتزام في اعدادها ومراجعتها ، مداخلة ضمن ورشة عمل حول الاطار المحاسبي والافصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر ، 15 جانفي 2003 .

[2] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 335 – 340 .

- الحسابات الموحدة ؛
- محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ؛
- المحاسبة العامة ؛
- نظم الرقابة الداخلية ؛
- المتطلبات القانونية والمهنية المرتبطة بممارسة الوظائف ذات العلاقة ؛
- المعايير المرتبطة بالقوائم المالية .

بالإضافة إلى ذلك ، فان هيكل المعرفة يجب أن يغطي على الأقل المجالات التالية للوظائف المرتبطة ب :

- المبادئ الأساسية للإدارة المالية للمشروعات ؛
- اقتصاديات المشروع والاقتصاد العام والاقتصاديات المالية ؛
- القوانين المدنية والتجارية ؛
- تكنولوجيا ونظم المعلومات ؛
- قوانين التعثر المالي والإجراءات المتماثلة ؛
- الرياضيات والإحصاء ؛
- متطلبات الخدمات والإرشادات المالية ؛
- الآداب والسلوكيات والأخلاقيات المهنية ؛
- الأمن الاجتماعي وقوانين التوظيف والعمل ؛
- قوانين الضرائب .

إن المدققين الساعين نحو الاعتراف سوف يقبلون أن قد يكون مطلوب منهم أن يحصلوا على دورات إضافية وان يكتسبوا خبرة محلية ، أو أن يخضعوا لبعض التقييم الإضافي مجال الموضوع الرئيسي .

الفرع الثاني : الامتحانات.

يجب الاعتراف بوجود امتحان يجيز اختبار توافر الكفاية المهنية ، ذلك الامتحان يجب أن يعتمد على تقييم ليس فقط المستوى الضروري للمعرفة النظرية ، وإنما أيضا القدرة على تطبيق تلك المعرفة في ظل المجال التطبيقي العملي بشكل كفء.

إن مضمون وصرامة ونطاق وطول مدة الامتحانات المهنية التي يتم إدارتها عن طريق التنظيمات المهنية والسلطات الأخرى لوضع الامتحانات أيضا تتباين ، حيث أن بعضا منها يتأسس

على دراسة حالة ، في حين أن البعض تقوم باستخدام مكثف للاختبارات الموضوعية ، والبعض الآخر منها تعتمد على تمارين عملية ، والبعض الآخر منها يعتمد على مزيد من المنطق الاستطرادي.

الفرع الثالث : الخبرة.

من المهم لأي مهني ألا يكون لديه معرفة نظرية فحسب بل أيضا أن يكون قادرا على تطبيق تلك المعرفة بكفاية في عالم الأعمال الفعلي ، ويقترح قبل أن يتم الاعتراف لإغراض أداء الوظيفة المحددة أن يقوم أي فرد بإتمام ثلاثة سنوات كحد أدنى تحت إشراف مقبول وملائم كخبرة عملية بشكل رئيسي في مجال الوظيفة المرتبطة وفي بيئة مهنية مناسبة .

إن التنظيمات العضو أو السلطات الأخرى التي تدرس الاعتراف بالمؤهلات الأخرى يجب أن تقوم بتقييم متطلبات الخبرة ذات الصلة وتحديد كيفية التعامل مع أي اختلافات ناشئة ، وعادة ما ترتبط تلك الاختلافات بالأمور التالية :

- طبيعة ومدى الخبرة المطلوبة ؛
- الفترة الخاصة باكتساب الخبرة ؛
- الإجراءات المطلوبة للتصديق على الخبرة المكتسبة .

قد يسعى البلد المضيف أيضا نحو فرض فترة خبرة عملية في البلد المضيف ذاته لتوضيح الكفاية الفنية بقوانين البلد المضيف وتطبيقاته وتشريعاته ، في تلك المواقف يجب أن يكون ذلك المتطلب لذلك الغرض فقط ، ويجب أن لا تكون تلك الخبرة طويلة بشكل غير معقول .

المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية.

كغيره من التنظيمات المهنية ، وباعتباره الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي ، أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية ISA ، كان هدفه من ورائها إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء .

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو منظمة عالمية للمحاسبة ، تأسس عام 1977 بمقتضى اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة ، وقد جاء في الفقرة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة .[1]

يضم الاتحاد في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب ، ويضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات

[1] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل واطار للتطبيق – ، الطبعة الاولى ، مصر ، 2000 ، ص67.

والضمان والتعليم والسلوك وآدا ب المهنة المحاسبية في القطاع العام ، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال .[1]

المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق.

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق ، تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.[2]

الفرع الأول : لجنة التدقيق الدولية. [3]

- أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد ؛
- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها ؛
- ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا ، كندا ، فرنسا ، جمهورية ألمانيا الاتحادية ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكة المتحدة ، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ؛
- يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على اكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.[4]

---

[1] التحديلت العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ، تقرير مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، 21 اوت 2008 ، ص5 .

[2] حاتم محمد الشيشيني ، مرجع سبق ذكره ، ص 84.

[3] تعريب عصام مرعي ، ادلة التدقيق الدولية – اتحاد المحاسبين الدولي– ، الطبعة الاولى ، دار العلم للملايين ، بيروت ، 1987 ، ص 15.

[4] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية – ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002 ، ص156.

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لا بد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق ، ويكمن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى .[1]

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية .[2]

تجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB .

الفرع الثاني : كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية .

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي :[3]

1. انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ؛

2. أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشان :

- فحص القوائم المالية ربع السنوية ؛
- اختبار القوائم المالية التقديرية ؛
- تجميع القوائم المالية .

3. أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها ؛

---

[1] عبد الرحمن ابراهيم الحميد ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر 2007، ص 23 .

[2] عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية ، الادارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ، 1994 ، ص33 .

[3] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص156 – 158 .

4. يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ؛

5. القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة ، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة ؛

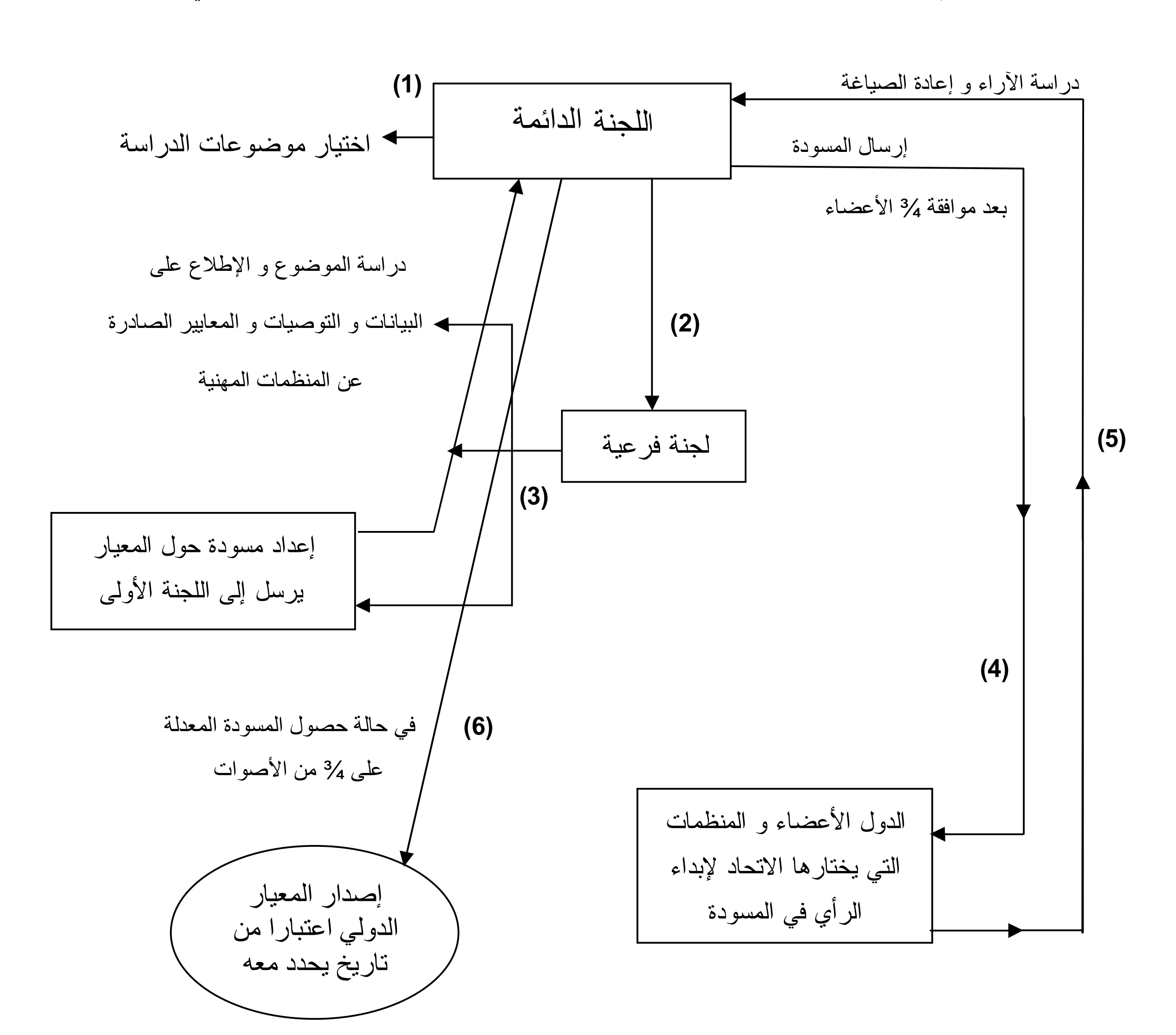
6. تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى ، وغني عن القول بان مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير ؛

7. عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق :

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح ، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة ، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة ؛
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية .

يمكن توضيح الخطوات المنتهجة لإصدار المعايير في الشكل الآتي :

شكل رقم 4 : الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي.



المصدر : محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص73 .

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطى الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد ، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية .[1]

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام 1988م 27 معيارا ، فيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها :[2]

---

[1] محمود السيد الناغي ، المراجعة – اطار النظرية والممارسة – ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، مصر ، 1992، ص 136.
[2] نفس المرجع ، ص ص 139 ، 140 .

- في عام 1980صدرت ثلاثة معايير هي :
  1. أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي) ؛
  2. كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي) ؛
  3. المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر) .
- في عام 1981 صدرت أربعة معايير أخرى هي :
  4. التخطيط (فيفري) ؛
  5. الاعتماد على عمل مدقق آخر(جويلية) ؛
  6. دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به(جويلية) ؛
  7. رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر).
- في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي :
  8. أدلة الإثبات في التدقيق (جانفي) ؛
  9. التوثيق (جانفي) ؛
  10. الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (جويلية) ؛
  11. الغش والخطأ (أكتوبر) .
- في عام 1983 صدر معياران آخران هما :
  12. المراجعة التحليلية (جويلية) ؛
  13. تقرير المدقق عن البيانات المالية (أكتوبر وعدل في جانفي 1989) .
- في عام 1984صدرت أربعة معايير أخرى هي :
  14. المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها(فيفري) ؛
  15. التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات (فيفري) ؛
  16. أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي (أكتوبر) ؛
  17. الجهات التابعة (أكتوبر) .
- في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي :
  18. الاستفادة من عمل الخبير (فيفري) ؛
  19. العينة في عمليات التدقيق (فيفري) ؛
  20. اثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي (سبتمبر) ؛
  21. توقيت تقرير المدقق (الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية) (أكتوبر) ؛
  22. الإقرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر) .

- في عام 1986 صدر معياران آخران هما :
  23. مبدأ الاستمرار (جانفي) ؛
  24. تقارير خاصة للمدقق (أكتوبر) .
- في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير أخرى هي :
  25. الأهمية النسبية وخطر التدقيق ؛
  26. تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة (أكتوبر) ؛
  27. فحص المعلومات الملية المتوقعة .

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق .

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقا لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقا لموضوع المعيار ، واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي :

1. **المسؤوليات:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير؛
2. **التخطيط:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير؛
3. **الرقابة الداخلية :** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 الى430 وعددها معياران ؛
4. **الإثبات في التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار ؛
5. **استخدام عمل الآخرين:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير ؛
6. **انتهاء عملية التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران ؛
7. **مجالات متخصصة:** وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير.

لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا .

يمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق احدث إصدار في الجدول التالي :

جدول رقم 5 : معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار.

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA 520	الإجراءات التحليلية.
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق.	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية.
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية..
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	ISA 570	الاستمرارية.
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA300	التخطيط.	ISA 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 320	الأهمية النسبية.	ISA620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين .
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA 710	المقارنات.
ISA500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

المصدر : من إعداد الطالب.

يلاحظ مما تقدم ما يلي :[1]

1. الإصدار الأول للمعيار ليس نهائيا ، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك ، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء ؛

2. البعض يعتبر هذه الإصدارات معايير والبعض الأخر يعتبرها إرشادات والبعض الثالث يعتبرها أدلة ، وأيا كان الأمر فان ترجمة كلمة Standards قد تغلب مصطلح المعايير ؛

3. لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة ، مما يشير إلى أن صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة من غالبية الأعضاء في الاتحاد ، وان كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة وممارسة التدقيق ، ومما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب وإصدار لهذه المعايير في شكل موضوعي ؛

4. ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقية لذلك ؛

5. يجب الإشارة هنا إلى أن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية ، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو تعديل معيار (قاعدة) جديدة أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار (المعايير) الجديدة مع المعايير الدولية ، و هذا ما عملته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت 14 (أربعة عشر) معيارا.[2]

كما تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها :[3]

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني ، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين ، وان كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق ؛

---

[1] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل واطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 77 ، 78 .

[2] هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 34 .

[3] عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص35 .

➢ استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا ، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة ؛

➢ تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها ، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها .

المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.

الفرع الأول : أهمية معايير التدقيق الدولية.

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى .[1]

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :[2]

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ؛
2. تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية ؛
3. إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد ؛
4. إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة ؛
5. إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها .

---

[1] حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ج 1 ، ط 1 ، 2003 ، ص 99 .
[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 169 ، 170 .

حدد Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام :[1]

1. وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق . وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها ؛

2. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة ، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها ؛

3. إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية ؛

4. إن معايير التدقيق الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية ؛

5. إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية ؛

6. إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق ، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها ؛

7. إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) ، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية ...الخ ، لذلك فان معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية .

---

[1] امين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 280 – 282 .

الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية. [1]

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق ، فقد تم الجدال في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة ، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .

وقد ذكر احد المعلقين الأتي :

"لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها."

المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية.

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي : [2]

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية ، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة".

---

[1] مرجع سابق ، ص ص 218 ، 219 .

[2] عيد حامد معيوف الشمري ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 28 ، 29 .

- يرتبط معيار التدقيق الدولي700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيــه فــي فقــرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركــز المــالي للمؤسســة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية ، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقــة عــرض الموجــودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظــات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية .

- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10 ، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عــن الأحــداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يــؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيــام بعمليــة شــراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها .

خلاصة:

مما سبق يمكن استخلاص أن ظهور ما يسمى بالتدقيق الدولي كـان نتاجـا للمتغيـرات التـي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال والتباين بين مخرجات خدمات التدقيق أو اتساع الفروقات فـي حجـم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة ، وهو ما حاولت اللجان المختلفة المنبثقـة عـن الاتحـاد الـدولي للمحاسبين ممثلة في لجنة التعليم ولجنة أخلاقيات المهنة ولجنة معايير التدقيق الدوليـة ومـن بعـدها مجلس معايير التدقيق وغيرها من اللجان احتواءه .

فانطلقت الفكرة عبر محاولة تقريب وتذليل الفوارق والاختلافات بين قوانين وتطبيقـات التـدقيق في البلدان المختلفة ، والذي مر عبر محاولة وضع إطار تعليمي للقائمين بأعمال التـدقيق ، وبالتـالي وجب تحديد جملة من المكونات الرئيسية للتأهيل العلمي والمهني.

كما أنه وبسبب تشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ، وبغية منح الأطراف الطالبـة للتقارير ثقة اكبر في مخرجاتها و تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصـعيد الـدولي ، تـم الاهتداء إلى دليل للسلوك الأخلاقي يحدد جملة من المتطلبات والمبادئ التي ينبغي على المدقق التقيـد بها للوصول إلى أعلى مستويات الاستقلالية والنزاهة لدى القيام بمهام التدقيق .

في نفس السياق ، ورغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق على مستوى مكاتـب التـدقيق المحلية وكذا الدولية ، صدرت عن لجنة معايير التدقيق الدولية جملة من المعايير تم تطويرها وتعديلها على مراحل مختلفة بعد ذلك عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ، وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد المجلس تبويبها وفقا لارتباطاتهـا بمراحـل عملية التدقيق، وسنتطرق لهذه المعايير بالتفصيل في الفصل الموالي.

الفصل الثالث :

عرض معايير

التدقيق الدولية

تمهيد:

تسهر العديد من المنظمات الإقليمية وكذا الدولية على إرساء مفهوم موحد للتدقيق المحاسبي يمر عبر تحقيق توافق يشمل عدة مستويات ، على غرار فروض التدقيق ، مبادئه ، على مستوى النتائج ، وكذا على مستوى المعايير .

فحضت هذه الأخيرة بدورها باهتمام كبير على مستوى لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، والتي قامت بإصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادي .

نستعرض من خلال الفصل التالي هذه المعايير في إطار ثلاثة مباحث كالأتي :

- المبحث الأول : معايير المبادئ والمسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثالث : معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

المبحث الأول : معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير من 200 إلى 230 ، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 260 ، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى 402 .

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث مطالب كما يلي :

المطلب الأول : معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.

يمكن توضيح المعايير الدولية للتدقيق والتي تخص المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي :

الفرع الأول : ISA200 أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة .

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف ، وان التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية .[1]

بالرغم من أن رأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية ، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشان استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية ، كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة .[2]

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق ، فتتمثل فيما يلي : [3]

- الاستقلالية ؛
- الأمانة (النزاهة) ؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة والعناية المهنية ؛
- السرية ؛
- السلوك المهني ؛
- المعايير التقنية (الفنية) .

---

[1] هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص34.

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص162 .

[3] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص28 .

بالإضافة إلى مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني ، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية .[1]

كما ورد في نفس المعيار أن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية ، ويستنتج المدقق ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها خلال أعمال التدقيق .

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية ، فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها ، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة ، كما أن تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها هذه .[2]

الفرع الثاني : ISA 210 شروط الارتباطات بمهمة التدقيق .

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها ، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف ، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل آخر من أشكال العقد ، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدا بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة .

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية ، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي.[3]

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموما يتضمن ما يلي :[4]

- الهدف من تدقيق القوائم المالية ؛
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ؛
- نطاق التدقيق، والذي يشمل الإشارة إلى :
  - القوانين والأنظمة ؛
  - البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها ؛
- شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق ؛
- الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية ، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة ؛

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص25.
[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص29 ، 30 .
[3] نفس المرجع السابق ، ص33 .
[4] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص133.

- حرية الوصول (الاطلاع) إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشان التدقيق ، وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار :
  - الترتيبات المتعلقة بخطة التدقيق ؛
  - ذكر أسس احتساب الأتعاب ؛
  - ترتيبات مع المدقق السابق إن وجد في حالة التعيين لأول مرة ، وغيرها والتي قد يرغب المدقق في تضمينها كتاب التكليف .

في حالة إعادة التكليف بالتدقيق ، "على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد ، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها :

- أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق ؛
- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد ؛
- تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا ، مجلس الإدارة أو المالكين ؛
- تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة ؛
- متطلبات قانونية." [1]

الفرع الثالث : ISA 220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق .

تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة التدقيق* تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة ، بحيث يتم وضعها على مستويين هما :

- مستوى مكتب التدقيق ؛
- مستوى كل عملية تدقيق على حدا . [2]

هذا ويمكن توضيح سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق في الجدول التالي :

[1] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص36 ، 37 .

* مؤسسة التدقيق تعني إما الشركاء في المؤسسة الذين يقدمون خدمات التدقيق أو المهني المنفرد الذي يقدم هذه الخدمات حسب ملاءمة الحالة.

[2] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص42 .

جدول رقم 6 : أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق .

العنصر (السياسة)	الهدف
المتطلبات المهنية	– يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضـوعية والسرية والسلوك المهني.
المهارات والكفاءة	– على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد* من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بعناية.
توزيع المهام	– يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفـاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالة.
التفويض	– ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة ، وذلـك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
التشاور	– يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
القبول والمحافظة على العملاء	– يجب على المؤسسة إجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتهـا مـع العمـلاء الحاليين بصفة مستمرة ، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قـرار بقبـول أو اسـتبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشـكل ملائـم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل .
المراقبة	- يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسـات وإجـراءات رقابة الجودة.

المصدر : حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية– ، مرجع سبق ذكره ، ص ص71 – 73 .

فيما يخص عمليات التدقيق الفردية ، يجب على مكتب التدقيق اختيار سياسات وإجراءات رقابـة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردية .

يتعين على المدقق ومساعديه ممن لديهم مسؤوليات إشرافية ، أن يأخذوا في الحسبان مهـارات المساعدين وقدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطـاق التوجيـه والإشـراف والتـدقيق المناسب لكل منهم . [1]

* الأفراد هم جميع الشركاء والعاملون المهنيون الذين يزاولون المهنة بالمكتب.

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص79 .

الفرع الرابع : ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق) .

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق ، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفــلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى .[1]

تكمن أهمية أوراق العمل في كونها : [2]

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق ؛
- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق ؛
- تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق .

فيما يخص شكل ومضمون أوراق العمل ، فقد وضع المعيار الدولي مجموعــة مــن الضــوابط أهمها : [3]

- على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطــيط عمليــة التــدقيق ، طبيعــة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ، نتائج عمليات التدقيق ، والاستنتاجات المستخلصة مــن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ؛
- يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عمليــة التدقيق ، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني ، حيث ليس ضــروريا أو عمليا أن يدون المدقق في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها؛
- يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمدقق فــي النتــائج المتوصل إليها في هذا المجال ، غير أن شكل ومضمون أوراق التــدقيق يتــأثران بــأمور عديــدة أهمها :
  - طبيعة المهمة المكلف بها ؛
  - شكل تقرير المدقق ؛
  - طبيعة أعمال المؤسسة وتعقيداتها ؛
  - طبيعة النظام المحاسبي وحالته ونظام الرقابة الداخلية للعميل ؛
  - الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون ؛
  - المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق .

---

[1] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 155.

[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص224 .

[3] نفس المرجع السابق ، ص ص224 ، 225 .

على أي حال ، فقد حدد المعيار الدولي بعض النقـاط التـي تعلـق بتنظـيم ومحتـوى أوراق العمل ، نذكر منها : [1]

- يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة ؛
- يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخا من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة ؛
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئـة التشـريعية التـي تعمـل ضـمنها المؤسسة ؛
- القرائن التي تثبت عملية التخطيط، بما فيها برنامج التدقيق وأية تعديلات ؛
- القرائن التي تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية ؛
- القرائن التي تثبت تقييم الخطر المتأصل وتقييم خطر الرقابة ؛
- القرائن التي تثبت اعتماد المدقق على التدقيق الداخلي والنتائج التي يتوصل إليها ؛
- تحليلات العمليات والأرصدة ؛
- تحليلات النسب والاتجاهات المهمة ؛
- سجل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ونتائج هذه الإجراءات ؛
- قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه ومتابعته ؛
- إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق ، والى الوقت الذي نفذت به ؛
- تفاصيل الإجراءات المطبقة الخاصة بالفروع أو المؤسسات التابعة التي تدقق قوائمها المالية مـن قبل مدققين آخرين ؛
- نسخ من الاتصالات التي تتم مع المدققين والخبراء وأطراف ثالثة ؛
- نسخ من الرسائل أو المذكرات الخاصة بأمور التدقيق المرسلة للعميل أو المناقشة معه ، بما فـي ذلك شروط الارتباط ونقاط الضعف الهامة نسبيا في الرقابة الداخلية ؛
- رسائل الإقرارات المستعملة من العميل ؛
- النتائج التي توصل إليها المدقق والمتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق ، ومن ضمنها كيفيـة حل ومعالجة الأمور الاستثنائية وغير العادية إن وجدت ، والتي تم اكتشافها أثنـاء تنفيـذ عمليـة التدقيق ؛
- نسخ عن القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المدقق .

على المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمـة للمحافظـة علـى السـرية والحفـظ الأمـين لأوراق العمل ، وكذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنيـة ووفـق المتطلبـات القانونيـة والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات .

---

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص314 ، 315.

المطلب الثاني : معايير المسؤوليات.

مثلما له حقوق خلال أدائه لمهام التدقيق ، فان للمدقق مسؤوليات عليه أخـذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الثلاث التالية :

الفرع الأول : ISA 240 الغش والخطأ .

يحدث الغش في الكثير من الحقول ، وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى الميادين وحقول المعرفة ، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في الشركات التي قاموا بتدقيقها ، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة بسبب أعمال الغش أو الأخطاء غير المقصودة ، ولما كان من المستحيل أن تعبر القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالي لتلك الشركات في حال احتوائها على اختلاسات وأخطاء جوهرية فان الضرورة تحتم وجود معيار يساعد المدقق على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ولذلك جاء معيار التدقيق الدولي رقم 240 ليعالج مسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ .[1]

اهتم المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير ، كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات ، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات...الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية...الخ.[2]

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها ، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ .[3]

على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية ، إلا أن هناك بعض الأخطاء لا يمكن اكتشافها ، وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش اكبر من مخاطر عدم

---

[1] منذر طلال مومني ، معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد السادس ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، فيفري 2009 ، ص26 .

[2] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق– ، مرجع سبق ذكره ، ص ص146 ، 147 .

[3] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 137 .

اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطا ، كون الغش قد يتضمن خططا منظمة ومتقنة بغرض إخفائه مثل التزوير والتعمد بعدم تسجيل العمليات ، وقد تكون محاولات الإخفاء هذه أكثر صعوبة في اكتشافها إذا ما صاحبها التواطؤ .[1] وفي حالة أن عملية التدقيق لم تكشف دليل يثبت الغش ، على المدقق أن يقبل بان الإقرارات المعطاة من الإدارة صادقة ، وان يقبل أن السجلات والمستندات حقيقية .[2]

أما في حال وجد المدقق ظروفا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، وفي حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثرا جوهريا في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة إلى :[3]

- نوع الغش أو الخطأ المؤثر ؛
- احتمال حدوث الغش أو الخطأ ؛
- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية .

في حال أن الإجراءات الإضافية لم توصله إلى نتيجة ، وجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة ، وان يطمئن إلى انه قد تم الإفصاح عنه بصورة مناسبة وواضحة أو تم تصحيحه في القوائم المالية ، كما عليه أن يهتم بمعرفة التأثير المحتمل على تقريره .

الفرع الثاني : ISA 250 دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية .

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية .

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ، و تقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها ، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق .[4]

تتباين القوانين واللوائح من بلد إلى بلد ، ولذلك فان المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة والتدقيق من المحتمل أن تكون أكثر تحديدا بالقوانين والأنظمة من تعلقها بالتدقيق .[5]

---

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 139 .

[3] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص219 .

[4] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص163 .

[5] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 349.

يطبق هذا المعيار علـــى عمليـــات تـــدقيق القـــوائم الماليـــة ولا ينطبـــق علـــى الارتباطـــات الأخرى ، والتي يرتبط خلالها المدقق بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك .[1]

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتـــزام بـــالقوانين واللـــوائح علـــى عـــاتق الإدارة ، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات ، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابـــة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية .[2]

قد تتعرض عملية التدقيق لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ، وهـــذا النوع من المخاطر ينشأ من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل : [3]

- وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسســـة ، والتـــي عادة لا يكون لها اثر مادي على القوائم المالية ، ولا يمكن ان تجلب انتباه النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية ؛
- تتأثر فعالية إجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واســـتعمال العينات ؛
- الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة ؛
- قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها ، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمـــد بعـــدم تسجيل المعاملات ، وتخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المتعمد .

وحتى يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح ، يقوم عادة بما يلي : [4]

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة والقطاع العائدة له ؛
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالقوانين واللوائح ؛
- الاستفسار من الإدارة حول القوانين واللوائح التي يتوقع أنها ذات تأثير جوهري علـــى عمليـــات المؤسسة ،
- مناقشة الإدارة بالسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للـــدعاوى وتقويمها والمحاسبة عنها ،
- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الأقطار الأخرى (مـــثلا فـــي حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الأم فيما يخص الأوراق المالية) .

---

[1] مرجع سابق ، نفس الصفحة .

[2] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص165 .

[3] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص351 ، 352.

[4] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 153 .

بعد حصوله على فهم عام للقوانين واللوائح ، على المدقق ما يلي : [1]

- أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بهذه القوانين ، والتي يرى ان لديها تأثير على المبالغ الجوهرية ، والإفصاح عنها في القوائم المالية ؛
- أن يحصل على إقرارات مكتوبة بان الإدارة قد أفصحت له عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة أو المحتملة ، والتي سيأخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية ؛
- أن يفترض بان المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين في ظل غياب دليل إثبات يشير إلى العكس ؛
- عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الالتزام ، عليه أن يحصل على فهم بطبيعة التصرف والظروف التي حدث خلالها عدم الالتزام ، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الكافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية وما ينتج عنها من عواقب ؛
- في حالة عدم الالتزام ، على المدقق وبأسرع وقت ممكن إبلاغ عدم الالتزام إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا ، والحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم ؛
- إذا ما شك المدقق بان عددا من أعضاء الإدارة العليا ومن ضمنهم أعضاء من مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام ، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة في المؤسسة أو إلى لجنة التدقيق أو لجنة الإشراف (ان وجدت في المؤسسة) . وعندما لا تكون هناك سلطة عليا ، أو إذا اعتقد المدقق أن تقريره قد لا يؤخذ به ، أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير، فعليه في مثل هذه الحالات دراسة الحصول على استشارة قانونية ؛
- إذا استنتج أن لعدم الالتزام أثرا ماديا على القوائم المالية ، فينبغي عليه التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي (سلبي) ؛
- قد يستنتج المدقق أن الانسحاب من الارتباط قد يعتبر ضروريا عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها والتي تعتبر ضرورية ، وقد يكون الانسحاب ناتج عن التورط الضمني للإدارات العليا ، ويكون ذلك كما سبق وذكرنا عن طريق طلب استشارة قانونية .

الفرع الثالث : ISA 260 توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم .

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تعريفا لحوكمة الشركات ، أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال .[2]

---

[1] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص355 – 362.

[2] رأفت حسين مطير ، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 13 ، العدد الأول ، عمان ، 2005 ، ص 2.

تتباين هياكل الحوكمة من بلد لآخر ، و هو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين ، و يعتمد المدقق على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة و ظروف الارتباط و أي تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص .

في حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد ، فإن المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية والمؤسسات الحكومية ... الخ .

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين على المدقق توصيلها عادة ما يلي : [1]

- النطاق الشامل لعملية التدقيق ؛
- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها ، و أثرها على القوائم المالية ؛
- المخاطر الجوهرية و المحتملة ، و أثرها على القوائم المالية ؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها ؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة ، و مدى جوهرية هذه الاختلافات .

يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحوكمة تنفيذ التصرف الملائم ، و في حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه .

يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا و ذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها : [2]

- الحجم و الهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ؛
- طبيعة و قابلية وحساسية وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها ؛
- مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المدقق والأشخاص المعنيين بالحوكمة .

في كلتا الحالتين (شفويا أو كتابيا) على المدقق توثيق هذه الاتصالات وأي استجابات لتلك الأمور.

كما يتعين على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى إبلاغه أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة ، وفي حالة أي تعقيدات على المدقق الاسترشاد برأي مستشار قانوني ، كما يجب عليه

---

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 597.

[2] Compagne national des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007, p 12.

مراعاة القوانين واللوائح والأنظمة المحلية والالتزام بمتطلباتها أثناء توصيله للأمور الهامة التي تفيد الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة .

المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية.

بالنسبة للتخطيط والرقابة الداخلية فتتوفر معايير التدقيق الدولية على خمسة معايير هي :

الفرع الأول : ISA300 التخطيط .

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة ، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية .

"إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة ، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها ، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب ، و يساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على :

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة ، وان المشاكل المحتملة قد شخصت ، وان العمل يتم انجازه بسرعة ؛
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين ؛
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء ؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ؛
- التحكم في التكاليف ؛
- تجنب سوء التفاهم مع العميل . " [1]

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق ، ومنها : [2]

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة ، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة ؛
- الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل ؛
- تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية ؛
- تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات ؛
- وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها ؛
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل .

[1] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص242 .

[2] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص215 .

ينبغي على المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما وجدت ضـــرورة لذلك وخلال فترة التدقيق ، ويتم تخطيط عملية التدقيق طوال مدة التكليف بالتدقيق بسبب وجود تغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق ، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات المهمة. [1]

الفرع الثاني : ISA 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.[2]

سحب مجلس معاير التدقيق سنة 2004 المعيار رقم 400 واصدر المعيـــار رقـــم 315 وأعـــاد صياغته في نهاية سنة 2006.

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني :

" العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيـد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي :

- موثوقية تقديم التقارير المالية ؛
- فاعلية وكفاءة العمليات ؛
- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة. "

كما أشار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لبيئة الرقابة ، والتي تشمل ما يلي :

- الرقابة ومهام الإدارة ؛
- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما تعلق بالرقابة الداخليـــة وأهميتهـــا فـــي المؤسسة ؛
- أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أســـاس الرقابـــة الداخليـــة الفعالـــة – النظام والهيكل – .

وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشان الإجراءات لمعالجة هذه المخـــاطر ونتائج ذلك ، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفيـــة تحديـــد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها .

لقد أدى إصدار معيار التدقيق الـــدولي 315 إلـــى تطـــوير واجبـــات المـــدقق بشـــان الرقابـــة الداخلية ، حيث أشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخليـــة المتعلقـــة

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 671 .

[2] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدوليـــة وقواعـــد أخلاقيـــات المهنـــة ، الكتـــاب 1 ، الطبعـــة الأولـــى ، دار صـــفاء للنشر ، عمان ، 2008 ، ص ص115 – 119.

بالتدقيق ، ويستخدم المدقق فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات التدقيق.

الفرع الثالث : ISA 320 الأهمية النسبية.

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي :

"تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة ." [1]

على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما : [2]

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ؛
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .

عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار ، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا ، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية . [3]

كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق ، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس ،[4] ويأخذ المدقق بالحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات .

الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات :

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عنها في وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق ، ويحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة المتاحة لدى المدقق بسبب عملية التدقيق ، فعلى سبيل المثال قد ينهي المدقق عملية التخطيط للتدقيق قبل انتهاء الفترة المالية ، ولذلك يتوقع قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالي ، فإذا جاءت

---

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 677 .

[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص 79 .

[3] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص677 ، 678 .

[4] محمود السيد الناغي ، المراجعة – إطار النظرية والممارسة – ، مرجع سبق ذكره ، ص145 .

النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماما فان تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا ، كما أن المدقق قد يتقبل عند تخطيطه لعملية التدقيق بان يحدد مستوى معينا للأهمية النسبية يقل عن المستوى الذي ينوي استخدامه في تقييم نتائج التدقيق ، وذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان اكبر عند تقييم اثر المعلومات المحرفة خلال عملية التدقيق .[1]

كما يحتاج المدقق إلى تحليل ما إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهريا أم لا ، وفي حالة توصل المدقق إلى قناعة بان المعلومات المحرفة قد تكون ذات أهمية نسبية ، فان عليه التفكير في تخفيض مخاطر التدقيق ، وذلك بتوسيع إجراءات التدقيق أو الطلب من الإدارة بتعديل القوائم المالية ، وفي كل الأحوال قد ترغب الإدارة في تعديل القوائم المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية . [2]

في حال رفض الإدارة التعديل ، وان نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم توصل المدقق إلى استنتاج أن المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية ، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره بحيث لا يكون نظيفا . [3]

الفرع الرابع : ISA 330 إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.

يجب أن يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة (مخاطر الأخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة ، لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول .

بشكل خاص ، أشار المعيار إلى الآتي : [4]

- يجب على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية ؛
- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة .

---

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص679 ، 680 .

[2] نفس المرجع ، نفس الصفحة .

[3] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص 80 .

[4] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009 ، ص 65 .

كما تضمن المعيار الإشارة إلى التالي: [1]

- كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل اكبر ؛
- وتبعا لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات ، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالا في توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة ؛
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشان تأكيد خاص ببيان مالي .

يشير المعيار إلى انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية ، فان إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية .

الفرع الخامس : ISA 402 التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.[2]

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب) ، وفي هذه الحالة فان بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل ، وقد تؤثر على هيكلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به .

بالتالي على المدقق تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية التدقيق ، وذلك بمراعاة :

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية ؛
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية ؛
- تأكيدات القوائم المالية الهامة ، والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية والمخاطر الملازمة المرتبطة بالتأكيدات ؛
- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية ؛

---

[1] مرجع سابق ، ص 66.

[2] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص ص205 ، 207.

- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية ؛
- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي ، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل .

إن مراعاة المدقق لما سبق يقوده لان يقرر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية ، أما في حال استنتاجه بان أنشطة المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية التدقيق فعليه الحصول على معلومات كافية لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وقيامه بتقدير مخاطر الرقابة ، وقد يلجا في ذلك إلى استعمال تقرير مدقق المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية وحدود التكليف المحدد الذي وافق عليه ، وعليه تقدير فائدة وملاءمة التقارير الصادرة عنه .

عند استعمال المدقق تقريرا لمدقق المؤسسة الخدمية ، يجب عليه عدم الإشارة إلى ذلك في تقريره .

المبحث الثاني : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

يحتاج المدقق لدعم رأيه النهائي جملة من الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية المدققة ، والتي قد يصل إليها عن طريق وثائق ، تحليلات ، مصادقات من الغير ، من خلال مقابلات يجريها مع المسيرين أو باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة بأطراف أخرى ذوي مصالح لديها ...الخ ، وغيرها من الإثباتات التي أصدرتها لجنة التدقيق الدولية في المعايير التالية :

المطلب الأول :أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية.

الفرع الأول : ISA500 أدلة الإثبات في التدقيق.

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني ، [1] وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق ، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية أدلة التدقيق ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة . [2]

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى . [3]

[1] عبيد بن سعد المطيري ، مرجع سبق ذكره ، ص59 .

[2] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 185 .

[3] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص 276 .

يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة * ومن الإجراءات الجوهرية* ، وفي بعض الحالات فان الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط .

كما تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصادرها (داخلية أو خارجية) ، وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفهية) ، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة ، إلا أن العموميات التالية ستساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الإثبات : [1]

- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة ؛
- أدلة التدقيق المنتجة داخليا موثوقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة ؛
- تكون أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة (كملاحظة تطبيق عنصر الرقابة) موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (كالاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة) ؛
- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما تكون موجودة في شكل وثائقي ، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة الكترونية أو وسائط أخرى ؛
- أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات .

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات : [2]

بين هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل مدقق الحسابات للحصول على أدلة الإثبات وحصرها في الأساليب التالية :

الفحص : هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية ، وقد صنفت أدلة الإثبات وفقا لدرجة الموثوقية إلى :

- الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه ؛
- أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها ؛
- أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها .

---

* تعني الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملاءمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي.

* تعني الاختبارات التي ستنجز للحصول على أدلة الإثبات التي ستكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين اختبارات تفصيلية للمعاملات وللأرصدة ، إجراءات تحليلية جوهرية.

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص 20 .

[2] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 195.

الاستفسار والمصادقة : يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشـــخاص ذوي علاقـــة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات .

الإجراءات التحليلية : هي أن يحصل المدقق على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة .

الملاحظة : هي قيام المدقق بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية .

الاحتساب : أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق .

الفرع الثاني : ISA 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية ، وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، لذلك يجب على المـــدقق أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجـــودة في بداية الفترة ، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجـــب علـــى المـــدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد أن :

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية ؛
- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مـــع إعـــادة عرضها ؛
- أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات ، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قـــد أخـــذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب . [1]

تعتمد كفاية وملاءمة أدلة الإثبات عند تدقيق هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها :[2]

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة ؛
- هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة ، وان كانت كذلك فهل كان تقرير المدقق مقيدا ؛
- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية ؛
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية .

بناء على ما سبق ، على المدقق أداء إجراءات التدقيق بمراعاة مايلي : [3]

- إدراك مدى التغير في السياســـات المحاســـبية ، ومـــدى مناســـبتها فـــي حالـــة وجـــود أيـــة تغيرات ، والإفصاح الكافي عنها ؛

---

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص229 .

[2] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص100 ، 101.

[3] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص325 .

- دراسة مدى الكفاءة المهنية للمدقق السابق واستقلاله في حال الحصول على أدلة إثبات للأرصدة الافتتاحية بفحص أوراق عمله ، مع الاهتمام بأية تحفظات أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي من جانبه ؛
- عند قيام مدقق سابق بعملية التدقيق للأرصدة في نهاية العام السابق ، عندئذ يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالأصول والالتزامات المتداولة كجزء من التدقيق للفترة الحالية ؛
- الحصول على أدلة تدقيق تتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة .

في حالة عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بعد قيامه بالإجراءات السابقة ، فان تقريره يجب أن يشمل : [1]

- رأيا متحفظا ؛
- الامتناع عن إبداء الرأي ؛
- في نطاق اختصاصه وفي الحالات التي تجيز بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي يتعلق بنتائج النشاط ورأي نظيف يتعلق بالمركز المالي (كعدم إشرافه على الجزء الفعلي كون تاريخه سابق لتاريخ تعيين المدقق ومصادقته على الميزانية).

الفرع الثالث : ISA 520 الإجراءات التحليلية.

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها . [2]

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلا :[3]

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة ؛
- النتائج المرتقبة للوحدة مثل : الموازنات التقديرية أوالتنبؤات أو توقعات المدقق كتقدير الاستهلاك ؛
- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة .

---

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص103 ، 104 .

[2] منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 – 2003 ، ص 189 .

[3] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص257 .

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات :[1]

- بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ بـه والمبني على خبرة الوحدات. مثل : نسبة هامش الربح ؛
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة ، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.

تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية : [2]

- مساعدة المدقق في جوهر التخطيط ، الوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى ؛
- كإجراء جوهري عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد قوائم مالية معينة ؛
- كمعاينة شاملة للقوائم المالية في مرحلة الفحص النهائي لعملية التدقيق .

إن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية :[3]

1) **الأهمية النسبية :** لا يمكن للمدقق أن يعتمد على الإجراءات التحليلية بمفردها إذا كانت الأرصدة ذات أهمية نسبية ، في حين يمكنه ذلك في حال لم تكن ذات أهمية نسبية .

2) **إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق :** على سبيل المثال الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المدقق لفحص قابلية تحصيل الديون ، فمثلا : فحص وصولات القبض اللاحقة قد تؤكد أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الذمم .

3) **الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية :** فمثلا يتوقع المدقق عادة ثبات اكبر عند مقارنة هامش الربح الإجمالي بين فترة وأخرى من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات .

4) **تقدير المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة :** فمثلا في حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة فان مخاطر الرقابة ستكون عالية ، لذا فان الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة لحسابات المدينين.

---

[1] مرجع سابق ، نفس الصفحة .

[2] سردوك فاتح ، دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات ، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية ، جامعة سكيكدة ، 2009 .

[3] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص379 ، 380 .

عندما تكتشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها ، فان على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات.

المطلب الثاني :عينة التدقيق و تدقيق التقديرات المحاسبية و الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الأول : ISA 530 عينة التدقيق والوسائل الاختيارية.

يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100 % من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة ، ويجب على المدقق أن يأخذ باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف . [1]

كما من المهم للمدقق أن يتأكد بان المجتمع : [2]

أ) مناسب لأهداف إجراءات المعاينة : والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار ، فمثلا إذا كان هدف المدقق اختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين ، وعندما يكون هدفه اختبار التقليل من حسابات المدينين ، فان المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدينين ، وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين .

ب) مكتمل : إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية ، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة .

حجم وانتقاء العينة : [3]

لدى تحديد حجم العينة ، يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع .

يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي ، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لان تدخل في العينة .

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، ص 270 .
[2] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص173 ، 174 .
[3] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص270 ، 271 .

مع أن هناك عددا من طرق الاختبار ، إلا أن الطـــرق الـــثلاث التاليـــة هـــي الأكثـــر شـــيوعا واستخداما :

- **الاختيار العشوائي :** الذي يضمن أن كل بنـــود المجتمـــع الإحصـــائي لهـــا فـــرص متســـاوية للاختيار، كاستخدام الأرقام العشوائية في اختيار العينة ؛
- **الاختيار المنظم :** الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بدايـــة عشـــوائية للفاصـــلة الأولى ، وقد تبين الفاصلة على أساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلا ؛
- **الاختيار الاتفاقي أو الشخصي :** شريطة سحب المـــدقق عينـــة تمثـــل جميـــع بنـــود المجتمـــع الإحصائي.

تنفيذ إجراءات التدقيق :

على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهـــدف المحـــدد للاختبـــار علـــى كـــل بنـــد مختار ، وإذا كان هناك بند ليس مناسبا لتطبيق الإجراء يتم الإجراء عادة ببند بـــديل ، وقـــد يكـــون المدقق أحيانا غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بســـبب مـــثلا فقـــدان التوثيق المتعلق بذلك البند ، وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق فـــي العادة أن هناك خطا في ذلك البند .[1]

الأخطاء : [2]

1.طبيعة وسبب الأخطاء :

على المدقق أن ينظر في نتائج العينة ، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديـــدها ، وفـــي تأثيرها الممكن على هدف الاختبار ، وعلى الجوانب الأخرى في التدقيق.

عند تحليل الأخطاء المكتشفة ، قد يلاحظ المدقق أن هناك معـــالم مشـــتركة بـــين الكثيـــر مـــن الأخطاء ، مثل نوع العملية والمكان ، وفي هذه الظروف قد يقرر المدقق تحديد كافة البنود الموجـــودة في المجتمع التي لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات التدقيق في تلك الطبقة ، وفي حالات أخـــرى قد يكون المدقق قادرا على معرفة أن هناك خطا ناتج عن عملية معزولة لا تتكرر إلا فـــي مناســـبات يمكن التعرف عليها بالتحديد ، ولذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة في المجتمع (خطا شاذ) ولكن يمكـــن اعتبار الخطأ خطا شاذا إذا كان المدقق على درجة عالية مـــن اليقـــين بـــان ذلـــك الخطـــأ لا يمثـــل المجتمع ، ويحصل المدقق على ذلك اليقين بالقيام بعمل تدقيق إضافي.

---

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص181.

[2] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص517 ، 518 .

2.إسقاط الأخطاء :

على المدقق أن يسقط في الإجراءات الجوهرية أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في اثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق ، ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة اكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول ، وفي الإجراءات الجوهرية فان الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ اقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها المنفرد .

تقييم نتائج العمليات : [1]

ينبغي على المدقق أن يقيم نتائج العينة للنظر فيما إذا كان التقييم الأولي لخواص المجتمع ذات العلاقة قد أكد توقعاته أو انه يحتاج إلى تنقيح ، وفي حال أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع يمكن للمدقق أن :

- يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة ، وان يقوم بأي تعديلات ضرورية ؛
- يعدل تخطيط إجراءات التدقيق ، فمثلا في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة ؛
- ينظر في الآثار على التقرير.

الفرع الثاني : ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية .

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة ، ومن أمثلة التقديرات : [2]

- مخصصات تخفيض قيمة المخزون السلعي والمتحصلات النقدية إلى قيمتها القابلة للتحقق ؛
- مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من السنوات تمثل العمر الإنتاجي المقدر؛
- الإيرادات المستحقة ؛
- الضرائب المؤجلة ؛
- أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية ؛
- خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الانجاز؛
- احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة .

---

[1] مرجع سابق ، ص ص519 ، 520.

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 242 .

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كـان التقـدير المحاسـبي معقولا في ظل الظروف المحيطة وان الإفصاح عند الحاجة لذلك قد تم بشكل مناسب .

كما يتعين عليه تبني احد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المحاسبي : [1]

- فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات ؛
- استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة (قد يعده هو أو يحصل عليه) ؛
- تدقيق الأحداث اللاحقة التي تبين مدى سلامة تقديرات الإدارة .

"كما يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت لدى المؤسسة أسس مناسبة للفرضيات الرئيسية المسـتعملة في التقدير المحاسبي ، وعليه أن يدرس من بين عدة أمور أخرى ما إذا كانت هذه الفروض :

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة ؛
- مطابقة مع الفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الأخرى ؛
- تتفق مع الخطط الملائمة التي وضعتها الإدارة .

وعليه أيضا مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات بغية :

- الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشان التقديرات بشكل عام ؛
- دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات ؛
- التحقق عما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السـابقة ، وان التسـويات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم اتخاذها عند الضرورة .

على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيما إذا كـان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق."[2]

الفرع الثالث : ISA 550 الأطراف ذات العلاقة.

تعتبر الأطراف ذات علاقة ، في حالة تمكن احد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخـر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية .

على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسـماء كافـة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم ، وعلى المدقق انجاز الإجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات : [3]

---

[1] مرجع سابق ، نفس الصفحة .

[2] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص548 – 550 .

[3] محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشاة المعـارف للنشـر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 207 .

- الاستفسار من الإدارة عن الأطراف المرتبطة ؛
- الاستفسار عن ارتباط المدراء أو المسؤولين بمؤسسات أخرى ؛
- مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين ، وان كان مناسبا الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم ؛
- مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف المرتبطة ؛
- الاستفسار من المدققين الحاليين المشاركين بالتدقيق أو المدققين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة ؛
- مراجعة إقرارات المؤسسة الضريبية .

عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة ، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بالشكل المناسب ، ونظرا لمحدودية توفر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات ، على المدقق مراعاة القيام بإجراءات من أمثلتها :[1]

- الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الشركة التابعة أو مع مدقق تلك الشركة ؛
- فحص الأدلة الموجودة لدى الأطراف ذات العلاقة ؛
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع أشخاص لهم ارتباط بالعمليات ، كالبنوك والمحامين .

أما في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه بان الإفصاح عنها في القوائم المالية كان غير مناسب ، فان على المدقق تعديل تقريره على نحو ملائم .

المطلب الثالث : الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة.

الفرع الأول : ISA 560 الأحداث اللاحقة.

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير.[2]

[1] مرجع سابق ، ص ص208 ، 209 .

[2] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 144 .

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى : [1]

1) الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق :

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بـان جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعـديل القـوائم الماليـة أو الإفصـاح عنهـا فيهـا تـم تحديدها ، وتتمثل هذه الإجراءات عادة في :

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة الأحداث اللاحقة ؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التـي عقـدت بعـد تاريخ القوائم المالية ، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التـي لـم تتـوفر لهـا محاضر بعد ؛
- قراءة آخر قوائم مالية مرحلية متوفرة للمؤسسة ، وحسب ما هو ضـروري ومناسـب قـراءة الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة ؛
- الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحامي المؤسسـة فيمـا يتعلق بالدعاوى والمطالبات ؛
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي قد تـؤثر علـى القـوائم المالية.

2) الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ صدور القوائم المالية :

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلـق بـالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة ، وفي حالة حدث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ الإجراء المناسب فـي ظـل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير تدقيق جديد .

3) الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية :

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمـل أي استفسـار فيمـا يتعلـق بهـذه القـوائم المالية ، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمـل أن تتسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة واتخـاذ الإجـراءات التـي تتناسب مع تلك الظروف ، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات .

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص108– 114.

الفرع الثاني : ISA 570 الاستمرارية.

على المدقق مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا ، وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشاة كمؤسسة مستمرة ، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي :[1]

مؤشرات مالية :

- الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة ؛
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجـود توقـع حقيقـي لتجديـدها أو تسديدها ، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل ؛
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي ؛
- خسائر تشغيلية ضخمة ؛
- تأخر توزيعات الأرباح على المساهمين أو توقفها ؛
- عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها ؛
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض ؛
- تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم ؛
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضـرورية جديـدة أو اسـتثمارات ضـرورية الأخرى .

مؤشرات تشغيلية :

- فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم ؛
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي ؛
- مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة ؛
- التغير التكنولوجي .

مؤشرات أخرى :

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية ؛
- إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة ، والتي في حال نجاحها قد تسفر عـن أحكـام لا يمكـن تنفيذها ؛
- تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية ، والتي يتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة .

[1] رشا حمادة ، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشـهرية ، العـدد 13 ، جانفي 2003 ، ص02 .

توجد مجموعة من العوامل التي غالبا ما تخفف من حدة هذه المؤشرات ، فمثلا المؤشرات الخاصة بعدم قدرة المؤسسة على سداد ديونها قد يخفف من خطط الإدارة للحصول على تدفقات نقدية بوسائل أخرى ، مثل التنازل عن بعض الأصول .[1]

من الإجراءات التي قد يعتمدها المدقق للحصول على أدلة إثبات لإزالة شكوكه المتوقعة حول فرض الاستمرار ما يلي :[2]

- تحليل التدفقات النقدية والربحية والتنبؤات الأخرى ومناقشة الإدارة ؛
- تدقيق الأحداث اللاحقة للدورة المحاسبية ؛
- تحليل القوائم المالية المرحلية ؛
- تدقيق شروط اتفاقية السندات والقروض ؛
- قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة ومجلسي الإدارة واللجان الهامة ؛
- الاستفسار من محامي العميل حول الدعاوى ؛
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير أو المحافظة على الدعم المالي المرتبط بالمؤسسة وأطراف التمويل ، وتحديد قدرة هؤلاء الأطراف على توفير أموال إضافية ؛
- التحقق من قدرة العميل على تنفيذ الطلبات غير المنفذة .

كما يجب على المدقق دراسة ومناقشة الإدارة في خططها المستقبلية ، بحيث يكون تركيز المدقق عادة على الخطط التي لها تأثير جوهري هام على حل مشاكل المؤسسة في المستقبل القريب ، ويجب أن يتأكد المدقق من فاعلية هذه الخطط وإمكانية تنفيذها .[3]

الفرع الثالث : ISA 580 إقرارات الإدارة . [4]

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية ، وأنها قامت بالمصادقة عليها ، ويستطيع المدقق الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية .

---

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص243 .

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 238 .

[3] محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص244 .

[4] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص685 – 688 .

خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة ، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فان المدقق سوف يحتاج إلى :

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة ؛
- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها ؛
- دراسة فيما إذا يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات ان يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية .

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا على أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بان من الممكن توفرها بشكل معقول.

يتعين على المدقق في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى ان يستقصي أسباب ذلك ، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.

أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق انه ضروري فان ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق ، وعلى المدقق ان يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي .

المبحث الثالث : معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل إليه في نهاية عملية التدقيق وحتى بناء على اطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة ، والتي قد يرى المدقق أن لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية . و قد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو اختصار بعض إجراءات التدقيق أو التي قد يلجا إليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة استثنائية في عملية تدقيق دون أخرى والتي لا تندرج ضمن تكوينه كمدقق .

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعايير 600 ، 610 ، 620 ، كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير 700 ، 710 ، 720 ، 800.

المطلب الأول : الجهات المساعدة للمدقق.

هناك بعض الأطراف التي قد يلجا إليها المدقق عند أداء وظيفته والتي تناولتها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير هي :

الفرع الأول : ISA 600 الاعتماد على أعمال مدقق آخر .

يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي ، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي : [1]

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها ؛
- درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء ؛
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر ؛
- القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الآخر.

يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر ان يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة ، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان عمل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة ، على أن يعلم المدقق الآخر بما يلي : [2]

- متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء ،وان يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال ؛
- الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولية للتدقيق ، ويجب أن يبلغ المدقق الرئيس المدقق الآخر ببعض الأمور ، مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة ، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا ، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية التدقيق ؛
- متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير ، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها ، فضلا عن ذلك يمكن للمدقق الرئيس أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الأخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الأخر.

يجب أن يتعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي على ان يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

أما إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الأخر ، وكان غير قادر على انجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الأخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق . [3]

---

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 9 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009 ، ص ص89 ، 90 .

[2] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 142 .

[3] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 371 .

الفرع الثاني : ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي .

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال لانجازه ، فوجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها ، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقر المدقق الخارجي ان التدقيق الداخلي ليس له تأثير على إجراءات التدقيق .

في حال توفر دلائل تشير بان التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية ، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي : [1]

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم ؛
- مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالتها ؛
- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي (سياسة التوظيف والتدريب) ؛
- العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج للتدقيق الداخلي، أوراق عمل، الإشراف الفعال، والتوثيق).

وتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه ، وان يتم إخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي .

على المدقق الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأغراضه ، والذي قد يتضمن دراسة فيما إذا كان : [2]

- قد تم انجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخليين ، وان عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب ؛
- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها ؛
- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة ، وان التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز ؛
- أن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

---

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 97.

[2] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 9 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص78 ، 79.

الفرع الثالث : ISA620 الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين .

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير*، ومن أمثلة ذلك ما يلي : [1]

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني ؛
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول ؛
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة ، مثل التقييم الاكتواري في التامين ؛
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز ؛
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة .

يتعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها : [2]

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية آخذا بالاعتبار ما له من :

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها؛
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه .

كما على المدقق تقدير موضوعية الخبير والتي تزداد مخاطر ضعفها في حالة كون الخبير :

- موظفا لدى المؤسسة ؛
- تابع للمؤسسة بطريقة أخرى ، كان تكون له استثمارات في المؤسسة .

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بان نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية التدقيق ، وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال تدقيق بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تدرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المؤسسة إلى الخبير ، وفي حالة عدم الوضوح قد يحتاج إلى الاتصال المباشر مع الخبير.

يجب على المدقق تقييم ملاءمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن التدقيق ، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم توكيدات القوائم المالية ، إضافة لمراعاة ما يلي :

- مصدر المعلومات المستخدمة ؛

---

* يعني شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير المحاسبة والتدقيق.

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 3 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص ص86 ، 87 .

[2] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 9 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص83- 86 .

- الفرضيات والطرق المستخدمة ومدى انسجامها مع الفترات السابقة ؛
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمدقق لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى .

في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى ، فعلى المدقق مناقشة الأمر مع المؤسسة والخبير أو تطبيق إجراءات إضافية وربما استخدام خبير آخر أو التحفظ في تقريره . كما انه في حالة إصدار المدقق تقريرا غير معدل ، فيجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفي المدقق من المسؤولية . [1]

المطلب الثاني : تقرير المدقق.

باعتباره آخر مرحلة من عملية التدقيق ، يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف الطالبة له ، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للتدقيق وهي :

الفرع الأول : ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية .

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف : [2]

- عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين) ؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة) ؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية :
  - تحديد القوائم المالية المدققة ؛
  - بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق .
- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق) :
  - الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة ؛
  - وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية ، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية ، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل ".
- يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه؛

---

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 3 ، مرجع سبق ذكره ، ص 90 .

[2] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص120 – 122.

- فقرة الرأي :
  - أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية ، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية .
- يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة ، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية ؛
- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك ؛
- أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما ، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق .

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين .

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية :

1. الرأي المتحفظ :

عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

2. عدم إبداء الرأي :

في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية.

3. الرأي المعاكس :

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا الرأي غير المتحفظ أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي ، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية .

الفرع الثاني : ISA 710 المقارنات.

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها .

مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة* والتقرير عنها: [1]

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة ، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية ، و هي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم ، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير :

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية ، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة ؛
- ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة ، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة .

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة ، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعيار التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية) ، وفي حال اطلاع المدقق على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بانجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف .

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية :

- في حال كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا ، وان الأمر الذي أدى إلى التقييد لا يزال بدون حل ؛
- في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا وان الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية ، فان التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التقييد السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق فقرة توكيدية لأمر ما ؛

* الأرقام المتناظرة هي المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية و تشكل جزء منها ، و هي معدة لتقرأ مع المبالغ و الإفصاحات للفترة الحالية.

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 2 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2009 ، ص ص115 – 119.

➢ في بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال انجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها ، في مثل هذه الظروف على المدقق مراعاة المعيار 560 (الأحداث اللاحقة) .

مسؤولية المدقق بشان القوائم المالية المقارنة* والتقرير عنها [1]:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات اطر التقارير المالية المناسبة ، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير :

➢ ما إذ كانت السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة ؛

➢ ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة .

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر / غير مدققة ، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي 510 ، وأما إذا ما اطلع المدقق الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف ، وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي :

القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر :

قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط ، وان تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين بان الفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير.

قد يلاحظ المدقق الحالي أن المدقق السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية ، فعلى المدقق الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة ، و بعد حصوله على تفويض منها يتصل بالمدقق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة ، وفي حال لم يوافق المدقق السابق على هذه الاقتراحات ، يجب على المدقق الحالي الإشارة إلى ذلك في الفقرة التمهيدية لتقريره .

---

* يقصد بالقوائم المالية المقارنة المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة لأغراض المقارنة مع القوائم المالية للفترة الحالية ، ولكنها لا تشكل جزء منها.

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص 119.

القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة :

على المدقق أن يبين ذلك في تقريره ، و إذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك .

الفرع الثالث : ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية . [1]

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها ، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، ولا بد عند ذلك من اطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لان مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري ، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى ، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا .

أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى ، ورفض العميل القيام بذلك ، يجب على المدقق وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء آخر كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق .

الفرع الرابع : ISA 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.[2]

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك :

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما ؛
- حسابات معينة ، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية ؛
- مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها ؛
- القوائم المالية الملخصة .

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص246 ، 247 .

[2] محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص247 ، 248 .

لابد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلــك قبل القيام بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله ، لا بد أن يكون واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التـــي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها ، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعــداد التقرير من اجله ، وان يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه .

خلاصة:

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الإثبات واعتماد عمل المدققين الآخرين والتقرير في التدقيق ، غير أن الاختلاف يكمن في كونها إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، وأكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم . ومن الجانب الضمني ، الملاحظ أنها ترتكز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية .

باعتبار أن التغيرات العالمية الحديثة مثل العولمة وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق ، والجزائر على غرار عديد دول العالم في سعي متواصل لبلوغ هذه المستويات ، سنتطرق في الفصل الموالي إلى مدى ضرورة انتهاج الجزائر لهذه المعايير.

الفصل الرابع :

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

لكون معايير التدقيق الدولية هي معايير نظرية بالنسبة للجزائـــر، و بغـــرض تـــدعيم الدراســـة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع ، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصـــين في مجال المحاسبة و التدقيق في الجزائر ، والتي تم تضمينها أربعة محاور أساسية تخص كـــلا مـــن التدقيق الدولي ، المعايير الدولية للتدقيق ، ومحاولة إسقاطهما على الواقع الجزائـــري مـــع استيضـــاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة و إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي .

باعتبار أن معايير التدقيق هي عبارة عن إرشادات عملية ، فان الفئة المعنية بهذه التغيرات هـــي فئة المهنيين (المدققين) ، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان بغيـــة عدم إغفال أراء هذه الفئة ، من خلال تخصيص جزء لا باس به من الاستمارات الموزعة إلى خبـــراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر .

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية ، وتم بناؤه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي مر بهـــا الطالب ، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية ، مراحل بناء أداة الدراسة ، ومن ثـــم معالجـــة وتحليل النتائج ، فكان الشكل العام للفصل كالآتي :

- المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.
- المبحث الثالث **:** تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية.

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، ممثلة في مجتمع الدراسة ، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها .

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي ، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة و التدقيق بالنسبة للأكاديميين ، والخبرة و ربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين.

فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربع فئات :

- الفئة الأولى : طلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ؛
- الفئة الثانية : أساتذة جامعيين ؛
- الفئة الثالثة : محافظي الحسابات ؛
- الفئة الرابعة : خبراء محاسبة .

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين و كذا الأكاديميين ، هو المزاوجة بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية غير المعايير الجزائرية ، و بالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها و تطبيقها .

المطلب الثاني : عينة الدراسة.

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل ، فحاول الطالب التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة ، كما حاول الطالب التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى ، و اعتمد في توصيل استمارات الاستبيان الى عينة الدراسة التسليم المباشر ، البريد الالكتروني ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب التدقيق .

قام الطالب بتوزيع 170 استمارة لتحصيل اكبر نسبة تمثيل ممكنة ، تماشيا مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستمارات ، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم 7 : الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	170	100
الاستمارات المسترجعة	118	69.41
الاستمارات المفقودة أو المهملة	52	30.59
الاستمارات الملغاة	9	5.29
الاستمارات الواردة بعد الأجل	6	3.53
الاستمارات الصالحة للدراسة	103	60.59

المصدر : من إعداد الطالب.

الملاحظ من خلال الجدول رقم 7 ، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 170 استمارة ، و التي استخلص منها 103 استمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة ، أو بسبب كونها فقدت ، كما تم إلغاء 9 استمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستمارة .

كما تم استبعاد 6 استمارات بسبب استلامها بعد اجل الدراسة ، و شروع الطالب في تحليل النتائج .

المطلب الثالث : حدود وصعوبات الدراسة.

الفرع الأول : حدود الدراسة.

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

1. **الحدود المكانية :** الغرض من هذه الدراسة هو استبانه مدى ملاءمة التحاق الجزائر بالواقع الدولي للتدقيق ، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية ، وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على اكبر عينة ممكنة ، وكذلك لرفض الكثيرين التجاوب مع الدراسة في بعض المناطق خاصة من المهنيين .
2. **الحدود الزمنية** : امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 15 جوان 2010 إلى30 جويلية من نفس السنة .
3. **الحدود البشرية :** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة و التدقيق ، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال .
4. **الحدود الموضوعية** : اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من التدقيق الدولي و كذا معايير التدقيق الدولية ، و دراسة مدى إمكانية مواءمتها مع الواقع الجزائري .

الفرع الثاني : صعوبات الدراسة.

رغم أهمية الموضوع وحداثته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائـــر فـــي الميدان ، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي :

- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة ، خاصة من المهنيين ، وهو ما نلحظه من خلال الجدول رقم 07 كون الاستمارات المرتجعة هي 118 من أصل 170 موزعة ؛
- تزامن الدراسة مع فترة العطل ، ما خلق بعض الصعوبات في الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة ؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه ؛
- كان على الطالب أشراك الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق ، وهو ما ألزمـــه التنقل بين العديد من الجامعات ؛
- رغم تكتل المهنيين بنسبة كبيرة في الجزائر العاصمة (خبراء المحاسبة) ، إلا أن عدم تجـــاوبهم اضطر الطالب إلى التنقل لمناطق أخرى رغم قلة الخبراء بها.

المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصـــر التـــي تمـــت مراعاتهـــا لـــدى إعـــداد اســـتمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى مكوناته ، طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفريغ والمعالجة المنتهجة ، فضـــلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة .

المطلب الأول : إعداد الاستبيان.

هناك جملة من النقاط التي حاول الطالب مراعاتها لدى إعداده استمارة الاستبيان أهمها :

1. اعتمد الطالب في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومـــة ، كونـــه قـــد لا يستطيع توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجـــة اســـتخدامه قنـــوات توزيـــع مختلفـــة ، (البريـــد الالكتروني ، وسطاء...الخ) ؛
2. توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصول الثلاثة الأولى ؛
3. اعتماد طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها :

- كون طرح عدة إجابات يزيد من حجم الاستبيان ، ما يؤدي إلى الملل من المجيبين (أفـــراد العينة) ويخلق نوعا من التكليف ما يجعل إجاباتهم عشوائية ؛
- محاولة طرح اكبر عدد ممكن من الأسئلة ؛

- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به ؛

4. إحداث بعض التعديلات على الاستبيان (إضافة ، حذف ، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص ، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

المطلب الثاني : هيكل الاستبيان.

تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين :

1. **الجزء الأول** : شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (الجنس ، العمر، المؤهل العلمي ، الوظيفة الحالية ، الخبرة المهنية) ؛
2. **الجزء الثاني :** تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور تشكل في مجملها 28 سؤالا ؛

- **المحور الأول :** ضم 6 أسئلة حول أهمية توحيد ووضع اطر دولية للتدقيق ؛
- **المحور الثاني :** ضم 4 أسئلة ، وتناول مقارنة بين واقع التدقيق في الجزائر والتدقيق الدولي ؛
- **المحور الثالث** : ضم 12 سؤالا خصصت لمعايير التدقيق الدولية والهدف من وراء سنها ، بالإضافة إلى مدى كفايتها ومدى جودة النتائج التي تصدر عن مستخدميها ؛
- **المحور الرابع :** ضم 6 أسئلة ، تهدف إلى معرفة مدى إمكانية أو ضرورة تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية ، والشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار في حالة تحقق ذلك.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE من 4 و5 درجات ، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان .

فاستعملنا مقياس ليكارت الرباعي لمعرفة درجة اطلاع أفراد عينة الدراسة على معايير التدقيق الدولية ، كما هو موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم 8 : مقياس ليكارت الرباعي .

التصنيف	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية
الدرجة	1	2	3	4
المتوسط المرجح	(1 ، 1.75)	(1.76 ، 2.5)	(2.51 ، 3.25)	(3.26 ، 4)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي –الدليل التطبيقي للباحثين–، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،عمان ، 2006، ص 114 .

في حين استعملنا مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم 9 : مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1 ، 1.8)	(1.81 ، 2.6)	(2.61 ، 3.4)	(3.41 ، 4.2)	(4.21 ، 5)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، مرجع سبق ذكره ، ص 115.

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه ، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH ، فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.7 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد ، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد ، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

المطلب الثالث : تفريغ البيانات.

الفرع الأول : معالجة نتائج الاستبيان.

بغية تسهيل عملية التحليل ، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان ، قام الطالب بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في كل من برنامج EXEL وبرنامج SPSS 16 -Statistical Package For Social Sciences - حسب طبيعة المعلومة .

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL 2007 ، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل.

بالنسبة لمحاور الاستبيان الأربعة ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 16 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد : التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ...الخ ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي :

التكرارات والنسب المئوية : بغية التفريق بين فئات العينة ، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان ؛

المتوسطات الحسابية : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة و المتوسط الحسابي لكل محور؛

الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الأربعة و الانحراف الإجمالي للمحور.

الفرع الثاني : عرض خصائص عينة الدراسة.

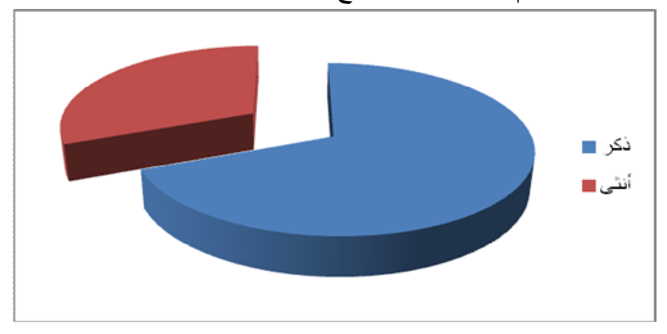
1. الجنس :

جدول رقم 10 : توزيع أفراد العينة حسب الجنس .

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	71	68.9
أنثى	32	31.1
المجموع	103	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

شكل رقم 5 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 10.

يوضح لنا الجدول رقم 10 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث ، حيث تبلغ نسبة الذكور 68.9 % و هو ما يعادل 71 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 31.1 % أي 32 أنثى .

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتهني مهنة المحاسبة هم من الذكور ، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة و الى العادات المجتمعية .

2. العمر :

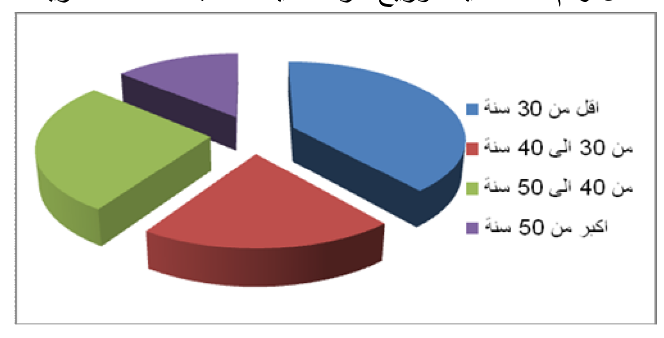
بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 11 : توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.

العمر	التكرار	النسبة %
اقل من 30 سنة	40	38.8
من 30 إلى 40 سنة	21	20.4
من 40 إلى 50 سنة	28	27.2
اكبر من 50 سنة	14	13.6
المجموع	103	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

شكل رقم 6 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 11 .

يوضح لنا الجدول رقم 11 توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات السنية ، ويمكن استخلاص منه ما يلي :

- الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 38.8 % ، وهم يمثلون اكبر نسبة كون غالبيتهم من طلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق مع أقلية من الأساتذة الجامعيين وكذا محافظي الحسابات ؛
- نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة هي 20.4 % ، وهم في مجملهم من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات ؛
- نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة هي 27.2 % ، ممثلين في الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ؛
- أما الفئة الخاصة بأكبر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته 13.6 % غالبيتهم من خبراء المحاسبة.

3.المؤهل العلمي :

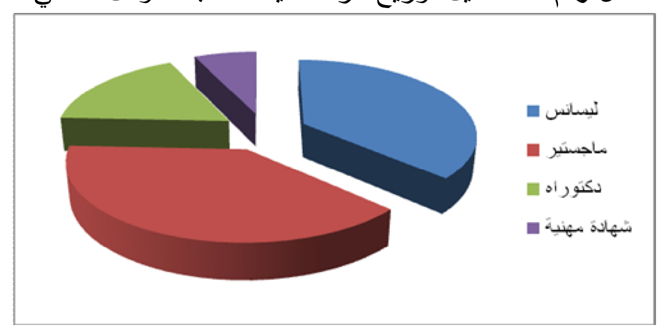
كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 12 : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	38	36.9
ماجستير	40	38.8
دكتوراه	18	17.5
شهادة مهنية	07	6.8
المجموع	103	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

شكل رقم 7 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 12 .

يوضح لنا الجدول رقم 12 الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 36.9 % ، بينما كانت نسبة المحضرين والحاصلين على شهادة الماجستير 38.8 % ، نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 17.5 % ، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 6.8 % .

الملاحظ أن اكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الماجستير كونهم يمثلون شريحة كبيرة تغطي الوظائف الأربعة (أساتذة جامعيين ، خبراء محاسبة ، محافظي حسابات ، طلبة ماجستير) ، تليها نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس كونها ممثلة في جل شريحة المهنيين .

4.الوظيفة الحالية :

جدول رقم 13 : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية		التكرار		النسبة %	
الأكاديميين	أستاذ جامعي	28	58	27.2	56.3
	طالب ماجستير	30		29.1	
المهنيين	محافظ حسابات	31	45	30.1	43.7
	خبير محاسب	14		13.6	
المجموع		103	103	100	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

شكل رقم 8 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 13 .

يوضح لنا الجدول رقم 13 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين 27.2 % ، وبالنسبة لطلبة الماجستير 29.1 % ، نسبة محافظي الحسابات 30.1% ، بينما بلغت نسبة خبراء المحاسبة 13.6 %.

الملاحظ أن النسب كانت متقاربة بين المهنيين والأكاديميين ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين وطلبة الماجستير (الأكاديميين) 56.3 % ، بينما كانت 43.7 % فيما يخص محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة (المهنيين) ، وهو ما تعمده الطالب قصد عدم تغليب آراء طرف على الآخر.

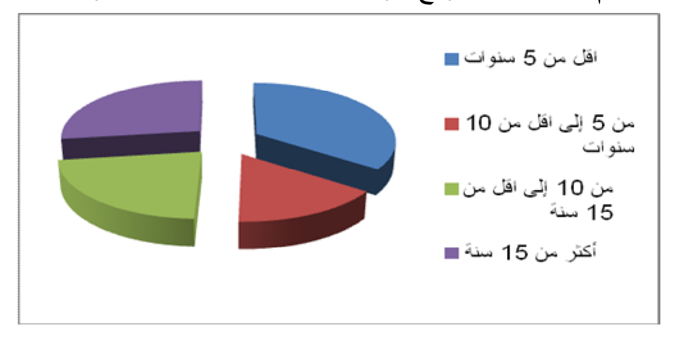
5.الخبرة المهنية :

جدول رقم 14 : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
اقل من 5 سنوات	36	35
من 5 إلى اقل من 10 سنوات	16	15.5
من 10 إلى اقل من 15 سنة	23	22.3
أكثر من 15 سنة	28	27.2
المجموع	103	100

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

شكل رقم 9 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 14 .

يوضح لنا الجدول رقم 14 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم ، فنجد أن :

- نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 35 % وهي تشكل اكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة الماجستير باعتبارهم معدومي الخبرة ، غير أن اختيارهم كان بسبب دراساتهم النظرية للتحولات في مجال المحاسبة والتدقيق التي يشهدها العالم ، والجزائر حديثا ، وهو ما قد لا يتوافر عند ذوي الخبرة المهنية ؛
- 15.5 % بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات ، و 22.3% لما بين 10 و15 سنة ، وهم يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات وكذا الأساتذة الجامعيين ؛
- نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي 27.2 % ، وهي تتضمن خبراء المحاسبة.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان.

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان ، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها ، والمتمثلة في التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان ، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور .

المطلب الأول : أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.

الفرع الأول : ميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص ميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 15 : نتائج الاستبيان المتعلقة بميزة ومزايا التدقيق الدولي والمتطلبات المصاحبة له.

- تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث

العبارة	المؤشرات الاحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته.	1.88	0.64	موافق
إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.	2.18	0.80	موافق
من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.	1.66	0.47	موافق تماما
المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى.	2.29	0.92	موافق
ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى.	2.22	0.77	موافق
المتوسط العام لمحور أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي.	2.05	0.46	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم 15 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة التوحيد الدولي للتدقيق ، فكان المتوسط الحسابي 2.05 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق ، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.46 ، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجاعته :

وافقت عينة الدراسة بنسبة 68.9 % على أن تخلص التدقيق من الحدود الجغرافية ووصوله إلى مستوى التوحيد الدولي يحقق له مستويات أداء أفضل ، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 1.88 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 والتي تعبر عن إجابة موافق ، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.64 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات وتمركزها حول الاقتراح الأول أي رضا غالبية أفراد العينة .

مساهمة التوحيد الدولي للتدقيق في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال :

56.3 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق على أن التوحيد الدولي للتدقيق يقلل من حجم العوائق التي قد تعترض الأطراف سواء التي تسعى إلى تشكيل تكتلات اقتصادية أو حتى تلك المنظمة والهادفة إلى توسيع حجم المعاملات فيما بينها ، وأجاب 16.5 % بموافق تماما ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 72.8 % يقابلها 19.4 % من المحايدين ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يعادل 2.18 أي في الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.8 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات ، والتي تنحصر بين الاقتراحين الأول والثاني ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة .

ارتباط التوافق في مجال الممارسة للتدقيق بالتوافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين :

اشترط جميع أفراد العينة بنسبة 100 % أن يتحقق توافق على مستوى الكفاءة التعليمية وكذا التكوينية في الأشخاص الممارسين لمهنة التدقيق بالموازاة مع محاولات تقليص فجوة التوقعات بين الدول ، فكان الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة نحو الإجابة موافق تماما بناء على المتوسط الحسابي 1.66 والذي يدخل ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي 1–1.8 ، والانحراف المعياري 0.47 والذي يرجع إلى التشتت الضعيف والتقارب الكبير في الإجابات وانحصارها كليا بين الاقتراحين الأوليين دلالة على رضا غالبية أفراد العينة .

المقارنة بين الخدمات المقدمة من المكاتب المحلية والمكاتب الدولية للتدقيق :

في السؤالين الرابع والخامس من الجدول رقم 15 كان هناك إجماع من أفراد العينة على علو المكاتب الدولية عن المكاتب المحلية للتدقيق ، سواء من حيث جودة الخدمات المقدمة أو حتى من حيث رضا الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عنها .

ففي الجودة ، اقتصرت نسبة الأفراد غير الموافقين على جودة خدمات المكاتب الدولية مقارنة بنظيرتها المحلية على 8.7 % ، وبلغ المتوسط الحسابي 2.29 ما يدل على الإجابة موافق بالعودة لمقياس ليكارت الخماسي الفئة الثانية 1.81– 2.6 ، أما الانحراف المعياري فكان 0.92 والذي يرجع لعدم تجانس وتشتت كبير على مستوى الأجوبة ، من خلال النسب المتقاربة والموزعة بين الاقتراحات الثلاثة الأولى وبدرجة أقل الاقتراح الرابع .

أما فيما يتعلق بثقة الأطراف المستعملة للتقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق ، فان 01 % من أفراد عينة الدراسة فقط يرون عدم وجود اختلاف بين تلك الصادرة عن المكاتب الدولية

والمحلية ، ويشير المتوسط الحسابي 2.22 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 إلى درجة موافق ، ما يعني أن غالبية الأفراد يرون في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية اختلافا عن التقارير الصادرة عن المكاتب المحلية ، وبالعودة للانحراف المعياري نجده يمثل ما قيمته 0.77 وهي قيمة تعكس توزع الإجابات بين مؤيد ومحايد .

الفرع الثاني : الفائدة من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الفائدة من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 16 : نتائج الاستبيان المتعلقة بالفائدة من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاف النظم المطبقة في المجتمعات.	2.86	0.71	محايد

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم 16 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الحياد في الاجابة حول الغرض من إصدار IFAC لدليل السلوك الأخلاقي ، ويمكن استيضاح ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ 2.86 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة 2.61–3.4 من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر عن الاجابة محايد ، أما الانحراف المعياري 0.71 فيرجع إلى توزع الإجابات على الاقتراحات الثاني والثالث والرابع .

خلاصة نتائج المحور الأول –أهمية توحيد التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي– :

بالعودة إلى نتائج الاستبيان ، نجد أن أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مانع من توحيد التدقيق على المستوى الدولي ، كما وافقوا بالغالبية على وجود أهمية من ورائه .

- ✓ فقد تم الاتفاق على أن خروج التدقيق من الصيغة المحلية إلى صيغة التوحيد في البيئة الدولية يزيد من مستوى نجاعته ، كما انه يساهم في تخطي بعض العوائق في هذا المجال التي تعترض تفعيل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية .
- ✓ كما تم التأكيد على أنه وبغرض تحصيل الأهداف من وراء هذا التوحيد وتقليل الفوارق بين الممارسات على مستوى البلاد المختلفة ، لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية .

- ✓ في مقارنة بين المكاتب الدولية للتدقيق والمكاتب المحلية ، اجمع أفراد عينة الدراسة على أن الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق الدولية أكثر جودة مقارنة بخدمات المكاتب المحلية ، وفي استفسار حول مخرجات هذه المكاتب ، كانت الإجابة بان ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن مكاتب التدقيق الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة من باقي المكاتب .
- ✓ أما فيما يخص الغرض من إصدار الاتحاد الدولي لدليل السلوك الأخلاقي ، امتنع غالبية أفراد العينة عن الإجابة ، وقد يعود هذا ربما بالدرجة الأولى إلى جهل طرف من أفراد عينة الدراسة لهذا الدليل ومحتواه وحتى النتائج المتوصل إليها أو المتوقعة من إصدار مثل هذا الدليل ، والى مدى تقبله من اتحادات المحاسبة والأنظمة على اختلاف الدول بالنسبة للطرف الآخر.

المطلب الثاني : الجزائر والتدقيق الدولي.

الفرع الأول : مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 17 : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مواكبة الجزائر للمتغيرات الدولية في مجال التدقيق.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي .	3.65	0.83	غير موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من الجدول رقم 17 ، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول عدم الموافقة على ان الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال الدولي للتدقيق ، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يمثل 3.65 وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.41-4.2 من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الاجابة غير موافق ، وانحراف معياري 0.83 يرجع لكون أن الأغلبية اختارت الاقتراح الرابع وعدم تأييدها للطرح مع توزع باقي الإجابات بصفة متقاربة بين الاقتراحات المتبقية.

الفرع الثاني : انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 18 : نتائج الاستبيان المتعلقة بانعكاسات توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي.	1.9	0.77	موافق
في حال توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي سيكون لذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.	2.35	1.01	موافق
اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها .	2.1	0.92	موافق
المتوسط العام للمحور انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد ومتطلبات هذا التوجه.	2.12	0.72	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول 18 ، نلاحظ أن المتوسط الحسابي الإجمالي 2.12 يقع ضمن الفئة1.81−2.6 وهي الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي والتي تدل على إجابة موافق ، ما يدل على إجماع عينة الدراسة على حتمية مجاراة الجزائر للتطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي ، كون ذلك ينعكس بشكل محسوس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي ، شريطة التطبيق السليم الذي يمر عبر الرفع من مستويات أداء المدققين الجزائريين بانتهاج متطلبات تعليم وخبرة تمكنهم من مسايرة هذه التطورات ، والتي تتماشى مع متطلبات الاقتصاد الدولي .

مدى ضرورة تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي :

وافق 51.5 % من أفراد عينة الدراسة على أن الجزائر مجبرة لا مخيرة على التماشي مع الواقع الدولي للمهنة ، وأجاب 31.3 % بموافق تماما، في حين كانت نسبة الغير موافقين 3.9 % ، وهي نسبة قليلة جعلت الاتجاه العام لعينة الدراسة يؤشر على إجابة موافق ويقترب من موافق تماما وفقا للمتوسط الحسابي 1.9 الذي يقع في بداية الفئة الثانية 1.81−2.6 من مقياس ليكارت الخماسي ، وهو ما يؤكده الانحراف المعياري 0.77 دلالة على التشتت النسبي للإجابات وتوزعها بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في نفس الباب وهو التأييد للطرح .

الفائدة المتوقعة من توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي :

تواصلا مع ضرورة تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ، وافق 56.3 % من أفراد العينة على أن هذا التكييف سيكون له تأثير ايجابي على انفتاح الجزائر على الاقتصاد

الدولي ، 14.6% بموافق تماما ، وأجاب 13.6 % بغير موافق ، في حين كانت إجابة 3.9 % بغير موافق إطلاقا ، وباحتساب المتوسط الحسابي نجده يساوي 2.35 أي ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 التي تعبر عن الإجابة موافق ، في حين مثل الانحراف المعياري 1.01 وهي قيمة كبيرة ترجع لكون انه رغم أن الغالبية أجابت على الاقتراح الثاني إلا أن باقي الإجابات توزعت بين الاقتراحات الأربعة الباقية .

اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها :

أجاب 54.4 % من أفراد عينة الدراسة بموافق و24.3 % بموافق تماما ، ما يجعل المؤيدين لضرورة توفر المدققين في الجزائر على مستويات علمية وكذا تكوينية مسايرة لما هو حاصل في البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي يمثل نسبة 78.7 % ، في حين لم يرى 13.6 % من أفراد عينة الدراسة أي فرق بين متطلبات التعليم المحلية والدولية . وكاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي 2.1 ما يجعله ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 والتي تعبر عن الإجابة موافق في حين مثل الانحراف المعياري 0.92 ما يمكن إيعازه إلى التشتت النسبي للإجابات وتوزعها بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في نفس الباب وهو التأييد للطرح .

خلاصة نتائج المحور الثاني– الجزائر والتدقيق الدولي– :

أظهرت نتائج الدراسة الخاصة بالمحور الثاني توافق كبير لآراء أفراد عينة الدراسة .

- ✓ فقد ارتأى غالبية أفراد العينة أن الجزائر بعيدة كل البعد عن التطورات الدولية الحاصلة في مجال التدقيق ، وهو ما يمكن إرجاعه ربما بالدرجة الأولى إلى افتقاد الواقع الجزائري إلى إطار للتدقيق المحاسبي يلزم كل الممارسين الالتزام به ، بالإضافة إلى الطابع القانوني للتدقيق وقدم القوانين التي تحكم المهنة في الجزائر والتي تعود إلى واقع غير واقع الجزائر الحالي ، كما أكدوا على أن تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي ضرورة حتمية إذا ما أرادت الجزائر اختصار المسافات والاستفادة من التجارب الدولية في الميدان .
- ✓ فيما يخص إجاباتهم حول إمكانية التحاق الجزائر بالركب الدولي في مجال التدقيق المحاسبي ، فقد رأى أفراد عينة الدراسة في ذلك إن تحقق انعكاسا ايجابيا على انفتاح الجزائر على الاقتصاد الدولي وإزالة احد أهم العوائق التي تحول دون ذلك ، وربما يعزو هذا الانفتاح بالدرجة الأولى إلى فتح المجال أمام الشركات متعددة الجنسيات والاستثمار الأجنبي الخاص ، إذ تحتاج الأطراف الطالبة للتقارير المالية لمثل هذا النوع من الشركات لكي تكون على ثقة كبيرة بأعمال تدقيق الحسابات وصدق مخرجاتها وهو ما قد لا يتوفر في غياب التوحيد ، ما يشكل عائقا أمام إمكانيات تطوير مساهمة الاستثمارات الأجنبية في الاقتصاد الوطني .

✓ بالتطرق إلى الممارسين لمهنة التدقيق ، فقد اقترح أفراد عينة الدراسة تبني الجزائر متطلبات تعليم وخبرة دولية تفتح المجال للرفع من مستوى المدققين الذي قد يمر بإعداد دورات تكوينية في الخارج ، وتعود هذه المطالبة من أفراد عينة الدراسة ربما إلى الجمود الذي شهده الإطار القانوني الذي يحكم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر على مستوى المتطلبات الواجب توفرها في شخص المدقق والتي تعود إلى واقع غير الواقع الذي تشهده الجزائر حاليا خاصة في مجال التعليم ، بالإضافة ربما إلى المقارنة والتباين بين ما هو محصل من المدققين في الجزائر مع نظرائهم في البلاد الأخرى .

المطلب الثالث : أهمية سن معايير دولية للتدقيق.

الفرع الأول : الإطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.

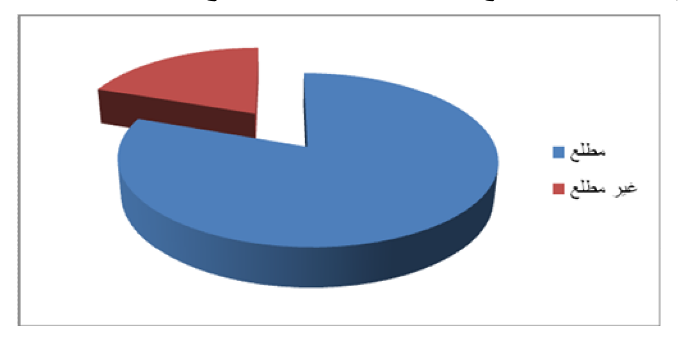
يمكن فصل المطلعين وغير المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق من أفراد عينة الدراسة في الجدول التالي :

جدول رقم 19 : توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	التكرار	النسبة %
نعم	83	80.6
لا	20	19.4
المجموع	103	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

شكل رقم 10 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 19 .

من الجدول رقم 19 ، نلاحظ أن ما نسبته 80.6 % من أفراد عينة الدراسة (103 فرد) مطلعون على معايير التدقيق الدولية ، يقابلهم 19.4 % غير مطلعين ، وهي نسبة مقبولة تجعل من نتائج الدراسة أكثر موضوعية ومصداقية .

الفرع الثاني : درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

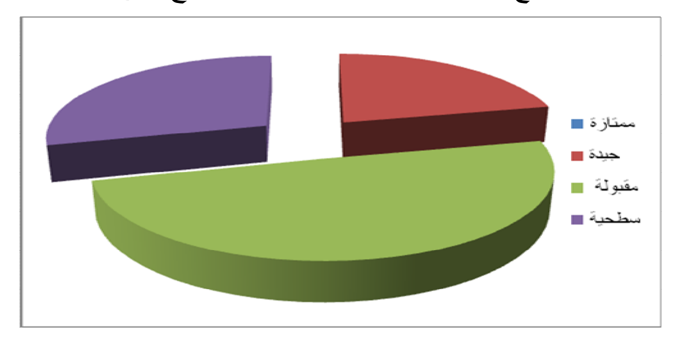
بعد استبعاد الأفراد غير المطلعين على المعايير الدولية للتدقيق ، كانت درجات اطـلاع البقيـة عليها كما هو ممثل في الشكل الموالي :

جدول رقم 20 : توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.

العبارة	التكرار النسبة	الإجابات				المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة	التكرار والنسبة الإجماليين
		ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
درجة الاطلاع على المعايير الدولية.	ت	0	18	41	24	3.07	0.71	مقبولة	83
	%	0	21.7	49.4	28.9				100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

شكل رقم 11 : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع على معايير التدقيق الدولية.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم 20 .

الملاحظ من خلال الجدول رقم 20 أن ما نسبته 49.4 % من أفراد عينة الدراسة لهـم درجـة اطلاع مقبولة على معايير التدقيق الدولية و 28.9 % ذوي اطلاع سطحي في حين أن 21.7 % مـن أفراد العينة مطلعين جيدا على المعايير .

بالنظر إلى الاتجاه العام للعينة ، نجد أن المتوسط الحسابي يمثل 3.07 وينـدرج ضـمن الفئـة الثالثة من مقياس ليكارت الرباعي 2.51-3.25 ، ما يدل على درجة اطلاع مقبولـة تسـمح باعتمـاد نتائج الاستبيان .

الفرع الثالث : الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيـق معـايير التدقيق الدولية كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 21 : نتائج الاستبيان المتعلقة بالفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث

العبارة	المؤشرات الاحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.	1.83	0.58	موافق
معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق.	1.85	0.52	موافق
المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.	2	0.38	موافق
معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول.	2	0.66	موافق
هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق.	2.5	0.88	موافق
المتوسط العام للمحور الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية	2.06	0.36	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم 21 إجماع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية ، ويظهر كل ذلك في المتوسط الحسابي العام والذي يظهر ب 2.06 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 التي تعبر عن الإجابة موافق ، وانحراف معياري 0.36 يدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الثاني أي رضا غالبية أفراد العينة.

المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية :

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 63.9 % من أفراد عينة الدراسة قد وافقوا على أن معايير التدقيق الدولية تعد من بين العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية ، في حين أجاب 26.5% بموافق تماما ، أما النسبة الباقية فكانت لإجابة محايد . ويظهر المتوسط الحسابي المقدر ب1.83 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي1.81–2.6 أن الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة هي الإجابة موافق ، كما يقترب من الفئة الأولى 1–1.8 والتي تعبر عن الإجابة موافق

بشدة وبدرجة ثبات عالية نظرا لكون الانحراف المعياري قد بلغ 0.58 ، ما يؤكد تقارب آراء العينة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني ، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح .

معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق :

أظهرت نتائج الأجوبة على هذه الفرضية المقترحة أن نسبة 71.1 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على أن تطبيق معايير التدقيق الدولية ينعكس بالإيجاب على مردودية المدقق ، وأجاب 21.7% بموافق تماما أي بمجموع 92.8 %، وبالمقابل لم يجب أي فرد بغير موافق أو غير موافق إطلاقا، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة نظرا للمتوسط الحسابي 1.85 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية 1.81–2.6 للاجابة موافق ويقترب كثيرا من الفئة الأولى 1–1.8 موافق تماما ، وانحراف معياري 0.52 يدل على تجانس الأجوبة وتمركزها في الإجابتين الأولى والثانية ، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح .

المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن :

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 71 فردا من عينة الدراسة أي 85.5 % أجابوا بموافق و7.2% أجابوا بموافق تماما ولم يجب أي فرد بغير موافق أو غير موافق إطلاقا ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 2 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 ، نجده يدل على اتجاه عام للعينة بإجابة موافق ، كما أن الانحراف المعياري 0.38 يدل على درجة تجانس كبيرة للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة واقتصارها على الإجابتين الأولى والثانية دلالة على تأييد أفراد العينة للطرح .

معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول :

أظهرت هذه الفرضية المقترحة أن 78.3 % أجابوا بموافق و14.5 % أجابوا بموافق تماما على أن معايير التدقيق الدولية تقرب ممارسات المدققين بين الدول ، في حين أجاب 6 أفراد فقط وبنسبة 7.2% بغير موافق ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2 محصورا في الفئة 1.81–2.6 وهي الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري 0.66 يرجع إلى تجانس وتوافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثانية دلالة على تأييد الطرح .

مدى ارتباط معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق :

أبرزت الأجوبة أن 43.4 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على وجود ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، 7.2 % موافقين بشدة، و 19.3 % غير موافقين . ويبين المتوسط الحسابي 2.5 الاتجاه العام لعينة الدراسة الذي يقع ضمن الفئة الثانية 1.81–2.6 من مقياس

ليكارت الخماسي والتي تدل على الإجابة موافق ، وانحراف معياري 0.88 يرجع لكون النسب الأكبر من الإجابات كانت موزعة بين موافقين ومحايدين عن الإجابة.

الفرع الرابع: الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 22 : نتائج الاستبيان المتعلقة بالغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه .	2.9	1.05	محايد
إن سن معايير تدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته.	2.81	0.81	محايد
هل ترى أن توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.	3.19	0.87	محايد
المتوسط العام للمحور الغاية من إصدار معايير دولية للتدقيق.	2.97	0.51	محايد

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه 22 أن الاتجاه العام الكلي لأفراد عينة الدراسة فيما تعلق بالأسئلة التي تخص الهدف من وراء إصدار معايير دولية للتدقيق كان بالحياد عن الإجابة ، ويظهر ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي يمثل 2.97 ويقع ضمن الفئة الثالثة 2.61−3.4 من مقياس ليكارت الخماسي التي تعبر عن الإجابة محايد ، وانحراف معياري بلغ 0.51 يدل على تشتت ضعيف وتجانس في الأجوبة .

قد يعود سبب هذا التوجه إلى المعرفة المقبولة والسطحية لمعايير التدقيق الدولية من قبل غالبية أفراد العينة دون الاطلاع على أسباب وخلفيات إقرارها.

الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه :

امتنع ما نسبته 36.1 % من أفراد عينة الدراسة عن الإجابة حول الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية ، وأجاب 10.8 % بموافق تماما ، و 22.9 % بموافق على أن الغرض من إصدار معايير التدقيق الدولية هو تدويل مهنة التدقيق لا تحسينها ، في حين أجاب 25.3% بغير موافق و4.8% بغير موافق إطلاقا ، وبالتالي هم يرون في الهدف من ورائها تحسين التدقيق ، وعادل

المتوسط الحسابي 2.9 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61–3.4 والتي تعبر عن الإجابة محايد ، وكان الانحراف المعياري 1.05 ما يوضح عدم تجانس وتباعد في الإجابات وتوزعها بصفة متقاربة بين الاقتراحات الأربعة الأولى .

سن معايير تدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته :

وافق 43.4 % من أفراد عينة الدراسة على أن إقرار معايير تدقيق تلقى القبول العام دوليا يجعل من التدقيق علما قائما بذاته ، في حين أجاب 31.3 % بمحايد و25.3 % بغير موافق ، فكان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2.81 والذي يدخل في الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61–3.4 بالحياد ، والانحراف المعياري 0.81 والذي يرجع للتشتت وعدم التجانس على مستوى الإجابات .

توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى :

لم يوافق 45.8 % من أفراد عينة الدراسة على أن توحيد المعايير هو ما يرفع من مستويات الأداء في التدقيق ، بل يتعداها ذلك إلى عوامل أخرى إضافية ، ورأى 28.9 % في توحيد المعايير الحل الأمثل وامتنع 24.1 % عن الإجابة ، وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي 3.19 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61–3.4 والذي يعبر عن الإجابة محايد ، وانحراف معياري 0.87 وهي قيمة تعكس التوزع في الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع .

الفرع الخامس : مدى شمول معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 23 : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات.	3.5	0.77	غير موافق
هل ترى أن الفائدة من تطبيق معايير دولية للتدقيق قد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات.	3.62	0.86	غير موافق
المتوسط العام للمحور كمال معايير التدقيق الدولية وتأثيرات الظروف التي قد تصاحب تطبيقها.	3.57	0.61	غير موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 23 نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة كان بغير موافق على العبارتين المتعلقتان بكون معايير التدقيق الدولية لا تحتاج تعديلات وعن إمكانية تخطي معايير التدقيق الدولية للمشاكل المتعلقة بالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والمؤسسات ، وتجسد ذلك في المتوسط الحسابي 3.57 الذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41–4.2 والتي تعبر عن الإجابة غير موافق ، وهو ما يظهر من الانحراف المعياري 0.61 دلالة على تشتت ضعيف و تجانس على مستوى الأجوبة .

معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار مثالية ولا تحتاج تعديلات :

كان 50.6 % من أفراد عينة الدراسة غير موافقين و4.8 % غير موافقين إطلاقا على أن معايير التدقيق الدولية ورغم التعديلات التي شهدها آخر إصدار مثالية ، في حين كانت نسبة قليلة 4.8% بموافق و2.4 % بموافق تماما . ويظهر لنا من خلال المتوسط الحسابي 3.5 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41–4.2 أن الاتجاه العام للعينة تمحور حول الإجابة غير موافق ، في حين يؤكد الانحراف المعياري 0.77 والذي يدل على توزع الإجابات بين غير موافقين من جهة ومحايدين من جهة أخرى أي الاقتراحين الثالث والرابع .

إمكانية تحقق الفائدة من معايير التدقيق الدولية في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات :

55.4 % من أفراد عينة الدراسة غير موافقين على تحقق الفائدة من معايير التدقيق في ظل سوء التنظيم الداخلي على مستوى مكاتب التدقيق وكذا المؤسسات و 10.8 % غير موافقين إطلاقا على ذلك، في حين 14.5 % موافقين كونهم لا يرون علاقة بين الأمرين ، وما يؤكد هذه النسب المتوسط الحسابي 3.62 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41–4.2 والتي تعبر عن الإجابة غير موافق ، والانحراف المعياري 0.86 الذي يرجع لكونه رغم أن الاتجاه العام لأفراد العينة كان في اتجاه الاقتراح الرابع أي عدم رضا غالبية أفراد العينة ، إلا أن باقي أفراد العينة كانت إجاباتهم بنسب متقاربة بين باقي الاقتراحات .

خلاصة نتائج المحور الثالث – أهمية سن معايير دولية للتدقيق– :

- ✓ فيما يخص الاطلاع على المعايير الدولية كانت نسبة الأفراد المطلعين عليها جيدة ، غير أن النسب كانت متفاوتة بين أفراد العينة بالنظر إلى درجة الاطلاع ، فمع انعدام مطلعين بصفة ممتازة كانت هناك نسبة لا بأس بها من ذوي الاطلاع الجيد مع أغلبية لذوي الاطلاع المقبول والسطحي.

يرجع ربما السبب في كون النسب الأكبر في درجة الاطلاع هي مقبولة وسطحية إلى :

- ➢ حداثة الاهتمام بالمعايير تزامنا مع تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة ؛

- ما نسبته 43.7 % من أفراد عينة الدراسة مهنيين بعيدين عن الملتقيات والمستجدات التي تخص التدقيق المحاسبي ، ولو أن معايير التدقيق الدولية تم تبنيها سنة 1980 ؛
- قصور الاطار المعاييري الذي يحكم مهنة التدقيق في الجزائر ، وهو ما يجعل أهميتها غائبة عند الكثيرين .

✓ اجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الايجابيات وكذا التسهيلات التي تقدمها تلك المعايير ، فهم يرون أنها تحسن من جودة المعلومة المالية ، ومن مستوى المدقق ، وتساعد مستخدمي تقريره النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ، بالإضافة إلى كونها تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة، كما ارتأى أفراد العينة ضرورة وجود تناغم في التطبيق بين معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية .

✓ اختلفت آراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص الغاية من إصدار معايير التدقيق الدولية ، وقد يعود هذا التباين على مستوى الإجابات ربما إلى تبريرات يصوغها كل طرف :

فبالنظر إلى نسبة غير المحايدين نجد 33.7 % من العينة يوافقون تماما أو يوافقون على أن الغرض من وراء سن معايير دولية للتدقيق هو خلق بيئة دولية للتدقيق ، وربما يرون فيها تلك الوسيلة التي استعملتها منشآت المحاسبة والتدقيق الدولية لجعل التعامل مع هذه المنشآت ضرورة وبالتالي ولوج أقطاب تسيطر على المهنة دوليا.

ويرى 30.1 % من أفراد عينة الدراسة أن الغرض المنشود من إصدار معايير التدقيق الدولية هو التقدم بالمهنة إلى مستويات أحسن ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير هي نتاج مقترحات عدة دول تنضوي تحت غطاء الاتحاد الدولي وهيئة التدقيق الدولية وبالتالي ففكرة السيطرة غير مطروحة تماما ، كما أن طابع المعايير هو أنها اختيارية ومكاتب التدقيق التي لا ترى الايجابية فيها غير مجبرة على العمل وفق إرشاداتها .

✓ أما فيما يخص كفاية المعايير الدولية للارتقاء بالتدقيق من كونه تقنية إلى علم قائم بذاته ، فقد شهد بدوره تضاربا في الآراء :

فبالنسبة للجزء من العينة الموافق ، قد يبرر رأيه بكون التدقيق يحوز إطارا نظريا متزنا كان ينقصه منهجا يلقى القبول العام ، وهو حسب رأيهم ما توفر في معايير التدقيق الدولية.

في حين يكمن الإشكال ربما بالنسبة ل 25.3 % من عينة الدراسة في درجة التقبل التي يلاقيها المنهج ، وإمكانية إحداث الدولة المنتهجة تعديلات عليه قد تخل بهذا المنهج ، وبالتالي غياب أسس قوية له وبقاؤها في إطار الحيز النظري ، بالإضافة لوجود الكثير من الجماعات القومية ذات

المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم التي تكونت من خلال اعتبارات سياسية ، والتي تجعل من اعتماد المعايير الدولية أمرا بعيد المنال .

✓ فيما يخص كفاية معايير التدقيق الدولية لتحقيق الفعالية دون عوامل أخرى ، فرغم موافقة البعض إلا أن البعض الآخر لم يوافق ، ولعل من بين أهم العوامل التي قد يرى المطالبون بضرورة توافرها بالإضافة إلى المعايير الموحدة عناصر :

- الكفاءة لدى القائمين بمهمة التدقيق ؛
- العناية المهنية اللازمة ؛
- الاستقلالية التامة للمدققين عن المؤسسات محل التدقيق ...الخ .

✓ بالنسبة لشمولية المعايير الدولية فان الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة كان بعدم الموافقة على ذلك ، وربما يوعزون ذلك إلى التطورات الاقتصادية التي قد تحتم تعديل المعايير في أي وقت ، أو للتعديلات الكثيرة التي شهدتها المعايير منذ صياغتها الأولى إلى يومنا هذا .

أما لكون ما نسبته 37.3 % من أفراد عينة الدراسة كانوا محايدين عن الإجابة ، فربما يعود ذلك إلى التعديلات المتتالية للمعايير الدولية للتدقيق ، وبالتالي من الصعوبة بمكان لأي فرد أن يكون على اطلاع دائم بآخر الإصدارات . كما أن غالبية أفراد العينة هم من ذوي الاطلاع المقبول والسطحي على معايير التدقيق الدولية .

✓ أجمع أفراد عينة الدراسة على أن الفائدة من معايير التدقيق الدولية لا يمكن أن تتحقق في ظل وجود خلل على مستوى بعض المتغيرات التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، ولعل في طليعتها التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات.

المطلب الرابع : مدى ملاءمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر.

الفرع الأول : مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات المتوجب مراعاتها عند ذلك.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 24 : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.	2.38	0.77	موافق
إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.	2.44	1.01	موافق
في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.	2.25	0.92	موافق
تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.	1.59	0.66	موافق تماما
المتوسط العام للمحور مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.	2.17	0.56	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم 24 نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق في الجزائر وطرق تطبيقها وبعض المتطلبات التي من الضروري أن تصاحب هذا التطبيق ، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط الحسابي الإجمالي 2.17 بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81–2.6 ، وانحراف معياري 0.56 للتجانس الكبير على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة .

ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية :

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على وجود هوة كبيرة بين ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر وممارسة التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، فكانت إجابات 65.1 % من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و4.8 % بموافق تماما ، 13.3 % بغير موافق ، في حين امتنع 16.9 % عن الإجابة ، وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب2.38 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي

1.81–2.6 ، وانحراف معياري 0.77 يدل على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة حول الاقتـــراح الثاني ما يعني رضا غالبية أفراد العينة و قبولهم الطرح.

توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية :

أظهرت نتائج الدراسة أن 43.4 % من أفراد عينة الدراسة موافقون ، و16.9 % موافقون تماما على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في حـــال توجهــت الجزائـــر لتبنـــي معـــايير المحاســـبة الدولية ، في حين لم يرى ما نسبته 21.7 % من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خـــلال إجاباتهم بغير موافق ، ويعبر المتوسط الحسابي 2.44 والذي يقع ضمن الفئة الثانيـــة 1.81–2.6 مـــن مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة موافق ، بينما يظهر الانحراف المعياري 1.01 تشتت إجابات أفراد العينة المتبقية إذا استثنينا توجه الأغلبية نحو الاقتراح الثاني وهو الرضا من غالبية أفراد العينة .

في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري :

أجمع 76 % من أفراد عينة الدراسة (62.7 % موافق ، 13.3 % موافق تماما) على ضرورة إدخال الجزائر لتعديلات على معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائريـــة فـــي حـــال قـــررت الجزائر تطبيقها ، في حين كانت نسبة الغير موافقين والغير موافقين إطلاقا بمجمـــوع 9.6% (4.8 % غير موافق ، 4.8 % غير موافق تماما) ، وامتنع عن الإجابة 14.5 % من أفراد عينـــة الدراســـة . وبلغ المتوسط الحسابي 2.25 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من مقيـــاس ليكـــارت الخماســـي1.81–2.6 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، وكان الانحراف المعياري 0.92 بسبب تراوح إجابـــات أفـــراد عينـــة الدراسة بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في خانة الرضا عن الطرح .

تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين :

أكدت الدراسة على أن 50.6 % يوافقون تماما على ضرورة تكوين المدققين في الجزائر كـــأول خطوة في حال رغبتها في تبني معايير التدقيق الدولية ، ونسبة 39.8 % يوافقـــون ، ورفـــض 9.6 % الإجابة ، في حين لم يعارض أي فرد من أفراد عينة الدراسة هذا الطرح ويقـــع المتوســـط الحســـابي والذي بلغ 1.59 ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي 1–1.8 والتي تعبـــر عـــن الإجابـــة موافق تماما ما يؤكد ثبات أجوبة العينة وتمحورها حول الإجابة الأولى ، فكان الانحراف المعيـــاري 0.66 دلالة على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني بمعنـــى تأييد الطرح .

الفرع الثاني : مدى الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 25 : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث

العبارة	المؤشرات الاحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	2.91	0.88	محايد

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر :

يرى 43.4 % من أفراد عينة الدراسة أنه وبغية تحسين واقع الممارسة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر فان الحل الأمثل يكمن في انتهاجها لمعايير التدقيق الدولية ، في حين لم يوافق 34.9 % على ذلك ، ربما لكون وجود عوامل أخرى لها تأثير مباشر على المهنة ، وامتنع 21.7 %عن الإجابة.

يظهر المتوسط الحسابي 2.91 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61–3.4 الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد نظرا للتشتت في الإجابات بين الأجوبة الثاني والثالث والرابع ، وهو ما يوضحه الانحراف المعياري 0.88 .

الفرع الثالث : مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول رقم 26 : نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

▪ تكرارات ونسب الاجابات متواجدة ضمن الملحق الثالث

العبارة	المؤشرات الاحصائية		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	3.46	0.91	غير موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS.

معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة :

أظهرت نتائج الدراسة أن 41 % غير موافقين على إمكانية التطبيق الحالي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر ، و8.4 % غير موافقين إطلاقا ، في حين لم يرى 21.7 % أي عائق في ذلك ، وامتنع 28.9 % عن الإجابة . وبناء على ذلك كان المتوسط الحسابي 3.46 ما يعبر عن اتجاه عام لأفراد عينة الدراسة بإجابة غير موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41–4.2 ، ويظهر الانحراف المعياري 0.91 توزع الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع .

خلاصة نتائج المحور الرابع – مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر– .

✓ أشارت نتائج الدراسة وبالضبط تلك المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر إجماعا من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الممارسة للتدقيق في الجزائر تختلف وبشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وقد يرجع ذلك إلى غياب إرشادات في إطار ممنهج مسبقا و متفق عليه محليا ، واقتصاره على الاكتساب عن طريق الخبرة العملية وما تعارف عليه المدققون وليس على ضوابط الهيئة المشرفة ، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به .

✓ تماشيا مع اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ، يرى أفراد العينة ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية وذلك ربما للارتباط ببين الوظيفتين ، فثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل .

✓ في حين قد تكون حجة نسبة أقل وهي من غير الموافقين على ضرورة إتباع الجزائر تبنيها معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية في عنصر الإلزام ، فربما يرون في ذلك مكملا للتوجه العام للدولة وليس ضرورة تتحقق بموجبها أهداف التوجه الأول .

✓ ترى الأغلبية أنه وفي حال تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة جميع الدول ، وكانت للجزائر تجربة مع معايير المحاسبة الدولية باعتمادها بعض المعايير وليس كلها وبالتالي بالإمكان إجراء تعديلات عليها شريطة عدم المساس بمضمونها ، وهو ما تنتهجه العديد من الدول على غرار انجلترا التي قامت بتعديل 14 معيارا سنة 1995 .

✓ يلح أفراد العينة على أنه وفي حال تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية فهي مجبرة على تكوين مدققيها في هذه المعايير ، ما يضمن الاستفادة الكاملة والسريعة من تطبيقها لها ووقوف المدققين على الفروقات بين ما كان منتهجا وما سينتهج .

✓ لقد رأى ما نسبته 43.4 % من أفراد العينة في المعايير الدولية للتدقيق الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل ، وهي الفئة التي ترجع تدني مستوى التدقيق في الجزائر إلى غياب المنهج السليم ، في حين يرى 34.9 % من نفس العينة عكس ذلك ، وربما يحملون ذلك لأطراف أخرى على غرار كفاءة المدققين واستقلاليتهم وقصور الجهات المشرفة وغلبة الطابع القانوني على الطابع الاقتصادي...الخ .

✓ يرى غالبية أفراد العينة أنه من غير الممكن للجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية في الظرف الحالي ، وربما يرجعون ذلك إلى القصور في بعض الجوانب ، والتي قد تجعل تبني هذه المعايير من عدم تبنيها سواء .

خلاصة:

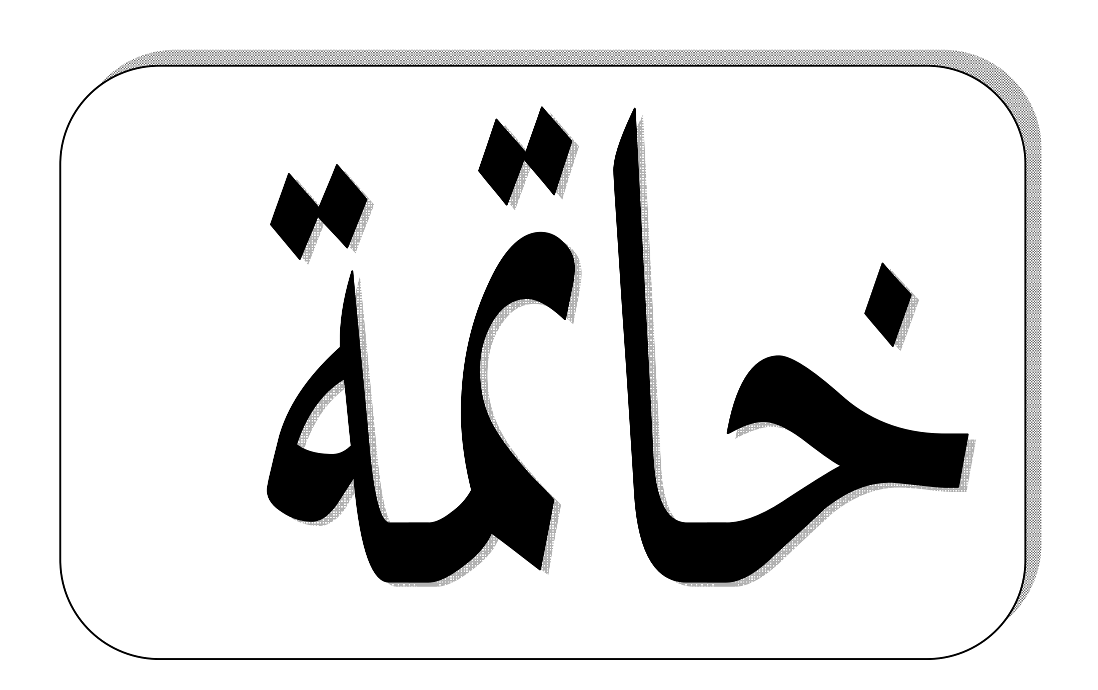
الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق علـــى اخـــتلاف أعمـــارهم ومـــؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى :

1. ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقـــاء خـــدمات التـــدقيق إلـــى مستويات أحسن ، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنـــة بالمكاتب المحلية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجـــات مكاتـــب التـــدقيق الدولية والمحلية .
2. اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هـــو معمـــول بـــه دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ، ما قد يساعدها علـــى التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة .
3. بالتطرق إلى معايير التدقيق الدولية أجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين عليها أنها :
   - تحسن من جودة المعلومة المالية ؛
   - تحسن من أداء المدقق ؛
   - تساعد مستخدمي تقرير المدقق النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ؛
   - تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة .

إلا أنهم يرون في تحقق الفائدة من تطبيقها ليس في منأى عن بعض العوامل الأخرى التي تـــؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، كالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات .

في حين تضاربت آراء المستجوبين حول الهدف من إصدارها ، بين مؤيد لكونها جاءت بغرض التحسين ومؤيد لكونها جاءت لتكملة مشروع التدقيق الدولي .

4. كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ممارســـة التـــدقيق فـــي الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وكمكمل للاستفادة من التوجـــه لمعـــايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج معايير التـــدقيق الدوليـــة مـــع تكييفهـــا مـــع الواقـــع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل علـــى الرغم من أن الوقت الحالي لا يلائم تطبيق هذه المعايير ، بل يجب أن يسبق ذلك ببرنامج تكـــويني وتدريبي للمدققين .


خاتمة

خاتمة:

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامـــة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التـــي قابلـــت التوســـع الاقتصـــادي وعوامـــل الاســـتثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارســـات التـــي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحـــدود أو المعـــدوم فـــي المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العـــالم للرقـــي بالمهنـــة محليـــا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، بالإضـــافة إلـــى اختصـــار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية .

كون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاســـتثمار الأجنبـــي ســـواء أكـــان مباشـــرا أو غيـــر مباشر، مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة ، قد تمـــر عبـــر تكـــوين مدققيها من منطلق دولي ، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية ، أو على مستوى الإجـــراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا اكبر للأطراف ذات المصلحة ، الأمر الذي قد يتوفر في معايير التدقيق الدولية .

نتائج اختبار الفرضيات :

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي ، توصلنا إلى النتـــائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي :

بالنسبة للفرضية الاولى : " معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الـــدولي فـــي ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية " ، فقد خلصت دراستنا للفصل الثـــاني حول البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي إلى صحة الفرضية كونه وفـــي إطـــار محاولـــة التماشـــي مـــع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير دولية تلقى القبول العام في التداول .

بالنسبة للفرضية الثانية : " معايير التدقيق الدولية تقلص من حجم فجوة التوقعات وتساعد علـــى تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة " ، من خـــلال الفصـــل الثالـــث والعـــرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى المحور الثالث من الاستبيان يمكـــن الاهتـــداء إلـــى أن معايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق ، كما تمـــنح المـــدققين مرجعيـــة شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء ، كما أنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول ، فهـــي وبنـــاء علـــى

طريقة إصدارها تسمح للدول الأقل تطورا من الاستفادة من نظيراتها المتطورة في مجال التدقيق والتي تعمل على التحسين المستمر له ، وبالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني .

بالنسبة للفرضية الثالثة : "بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وان اقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري " ، ومن خلال نتائج المحور الرابع من الاستبيان والتي تثبت صحة الفرضية ، فان معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتداء إليها ، والجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق مهنة التدقيق بها ، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

أهم النتائج :

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له ، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها ومردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة ، مع إسقاط لهذه الجوانب على حالة الجزائر ، من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن استمارة استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص ، توصلنا إلى النتائج التالية :

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه ، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي ؛
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية ؛
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية ، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ، الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود ، كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق ، يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول ، وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان ؛
- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية ؛
- مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق ، كونها تقدم خدمات عالية الجودة ؛
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب ، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على

فاعلية المعلومات المالية ، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين ، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا ؛

- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها ، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية ، خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم ؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ، ويزيد من مصداقيتها ، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن ؛
- ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل ، ما يشجع على توسيع مجال الاستثمار الدولي فوجودهما جنبا إلى جنب يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات المتواجدة بالدول النامية ، وبالتالي إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول ؛
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية ؛
- على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة ، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ، وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين ، عن طريق وضع أسس للمتطلبات العلمية وللخبرة الواجب توفرها في شخص المدقق .

توصيات واقتراحات :

تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في مدى توافق ممارسة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي وكذا معايير التدقيق الدولية ، وبالتالي أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية والمتعلقة على وجه الخصوص بالفصل الرابع :

- أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين ؛
- إلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان ، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات ؛

- بالنسبة لشرط الخبرة ، ينبغي مراعاة الجانب الموضوعي فيها أكثر من جانب المدة ، فالسماح للوظائف النظيرة التي لا توفر تكوينا جيدا للمدققين قيد التسجيل قد يكون بمثابة ضعف على مستوى تكوينهم ، ما ينعكس بالضرورة على أدائهم مستقبلا في حال اعتمادهم ؛
- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ، بغرض تحسين جانب الممارسة ؛
- أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية ؛
- العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول ، للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه ، ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه ، ويسهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات.

آفاق البحث :

تناول البحث أهم الأسباب التي أدت إلى محاولة تقريب الممارسة دوليا ، وأهم نتائج ذلك ممثلا في معايير التدقيق الدولية ، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، باعتبار الانفتاح و التحولات التي تشهدها ، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها :

- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية ؛
- دراسة مقارنة لممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق ؛
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي .

قائمة المراجع

أولا : الكتب باللغة العربية.

1. إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة –النظرية العلمية والممارسة المهنية – ، جامعة المنصورة ، 2004 .
2. احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2005.
3. احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة 1 ، دار الصفاء ، الأردن ، 2000.
4. احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب الأول ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2008.
5. احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتب (الثاني ، التاسع ، العاشر)، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009.
6. إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ،الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
7. ارينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 2005، السعودية.
8. أمين السيد احمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .
9. أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
10. أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
11. حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة – مدخل معاصر– ، المكتبة العصرية ، مصر، 2007 .
12. حازم هاشم الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ج1 ، ط1 ، 2003.
13. حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة –الإطار النظري والإجراءات العملية – ، ج 1 ، ط1 ، دار الثقافة ، 2009.
14. حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ، 1999.
15. حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000.
16. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج1، ج2، ج3، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004.
17. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004
18. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
19. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998.

20. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملـي، الطبعة الأولـى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.

21. داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، ج1، ج2، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002.

22. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.

23. عبـد الفتـاح الصـحن ، احمـد عبيـد ، وآخـرون ، أسـس المراجعـة الخارجيـة، المكتـب الجـامعي الحديث، مصر،2007.

24. عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، وآخرون ، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000.

25. عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلميـة والعمليـة)، الـدار الجامعية، مصر ، 2004.

26. عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولـى، مـن نشـر المؤلف، الأردن،2002.

27. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.

28. عبيد بن سعد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة –تحـديات وقضـايا معاصـرة– ، دار المـريخ للنشر، السعودية ، دون تاريخ.

29. عصام مرعي، أدلة التدقيق الدولية –اتحاد المحاسبين الدولي–، الطبعة الأولى، دار العلم للملايين، بيروت،1987.

30. عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسـة المهنيـة بالمملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ، 1994.

31. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية– ، الطبعة الأولى، دار المسـيرة للنشـر والتوزيع ، عمان ، 2006 .

32. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعيـة، مصر،2001.

33. محمد التهامي طواهر ، مسعود صـديقي، المراجعـة وتـدقيق الحسـابات (الإطـار النظـري والممارسـة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2003،.

34. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

35. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعـة الثانيـة، ديـوان المطبوعـات الجامعية، الجزائر، 2005.

36. محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقـا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية – الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002.

37. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

38. محمد سمير الصبان،عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسـكندرية، 1998.

39. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي –الدليل التطبيقي للباحثين–، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

40. محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق– ، الطبعة الأولى ، مصر ،2000.

41. محمود السيد الناغي ، المراجعة – إطار النظرية والممارسة – ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر ، 1992.

42. محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل ، دار الجيل ، بيروت،1998.

43. محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، منشاة المعارف للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2003.

44. منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002– 2003.

45. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

46. وليم توماس ، امرسون هنكي ، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997.

47. يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن،2007 .

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية

48. Alain MIKOL , Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition d'organisation , paris , 1999 .

49. BELAIBOUD Mokhtar , Guide pratique d'audit financier et comptable , Maison des livres , Alger , 1986.

50. Bernard GERMOND, Audit financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991.

51. Compagne national des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007.

52. HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger, 2002 .

53. J. E. Combes et M. C Labrousse Publi, Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997.

54. Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987.

55. LIONNEL.C et GERARD.V , Audit et Control Interne-aspects financiers, opérationnels et stratégiques- , Dalloze, Paris, 1992.

56. Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisation, Paris, 1992.

57. Reda KHELASSI , L'audit interne-audit opérationnel ,HOUMA , Alger, 2005.

58. Robert OBERT , Révision et certification des comptes , Dunod , Paris, 1995.

59. Robert OBERT , pratique internationale de la comptabilité et de audit , Dunod , Paris 1994 .

الأطروحات والمذكرات :

60. حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008.

61. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

62. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004 .

63. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

النصوص التشريعية والتنظيمية :

64. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

65. القانون 08/91 المنظم لوظائف الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر الصادر في 1991/04/27.

66. القانون التجاري الجزائري.

67. القانون رقم 133 الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية.

68. القانون رقم 33 لسنة 2009، والذي يخص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية السورية.

69. قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم 32 لسنة 1985، والذي يحكم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية.

70. مقرر مؤرخ في 1999/03/24 صادر عن وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24.

71. مرسوم تنفيذي رقم 11 – 72 مؤرخ في 12 فيفري 2011 ، يحدد الشـهادات الجامعيـة التـي تمـنح حـق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 11 ، الموافق ل 20 فيفري 2011 .

72. l'article 03 du décret 93-9 de la république française du 04/01/1993 relatif de la réorganisation de la profession de commissaire aux compte.

المداخلات والمقالات :

73. أحمد قايد نور الدين ، تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات (القطاع المصرفي) ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 .

74. التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية ، 21 أوت 2008 .

75. رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، 2005.

76. رشا حمادة ، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية ، العدد 13 ، جانفي 2003.

77. صديقي مسعود ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000.

78. صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و09 مارس 2005.

79. عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي ، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006 .

80. عبد الرحمن إبراهيم الحميد ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، سبتمبر 2007 .

81. عبد الرحمان علي التويجري ، حسين محمد النافعابي، جودة خدمة المراجعة ، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية ، 2008.

82. فاتح سردوك ، دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات ، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية ، جامعة سكيكدة، 2009.

83. محمد عبد الله المومني ، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 08–09 ديسمبر 2009 .

84. محمد يحي عبد الحميد ، مصداقية المعلومات ومدى الالتزام في إعدادها ومراجعتها ، مداخلة ضمن ورشة عمل حول الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر ، 15 جانفي 2003.

85. منذر طلال مومني ، معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد السادس ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة ، فيفري 2009.

86. هوام جمعة ، كوردي وداد ، أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق و حوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 .


الملاحق

الملحق 01

جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

في إطار تحضير رسالة ماجستير تحت عنوان **التدقيق المحاسبي من منظور المعـــايير الدولية** والتي نستوضح من خلالها مدى تكامل هذه الأخيرة ومساهمتها في توحيد التدقيق على نطاق دولي وكذا مصداقية النتائج التي تصدر عن مستخدميها مقارنة بباقي الإرشـــادات، مـــع استبانه ملاءمة تطبيق هذه المعايير في الجزائر.

يسعدنا سيدي سيدتي اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضـــوع كأكاديميين ومهنيين، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة.

ومع شكرنا المسبق، نتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لـــن تســـتخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الطالب : محمد أمين مازون

معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: اقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى اقل من 40 سنة ☐
من 40 إلى اقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐
محافظ حسابات ☐ طالب ماجستير ☐

الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى اقل من 10 سنوات ☐
من 10 إلى اقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1 – إن توحيد التدقيق دوليا يزيد من مستوى نجا عته.					
2–إن اتساع نطاق التدقيق دوليا يساهم في إزالة بعض العوائق داخل التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية في هذا المجال.					
3– من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسين.					
4– المكاتب الدولية للتدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الأخرى.					
5– ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة عن المكاتب الدولية تختلف عن نظيرتها الصادرة عن المكاتب الأخرى.					
6– إن دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي ساهم في تخطي اختلاف النظم المطبقة في المجتمعات.					

المحور الثاني: الجزائر والتدقيق الدولي

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1- الجزائر تواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي .					
2- من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي.					
3- في حال توجه الجزائر نحو التدقيق الدولي سيكون لذلك اثر كبير على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.					
4- اشتراط الجزائر لمتطلبات تعليم وخبرة دولية يحسن من مستوى أداء مدققيها .					

المحور الثالث: المعايير الدولية للتدقيق

1-هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق ؟ نعم ☐ لا ☐

2- إذا كانت إجابتك بنعم ما هي درجة اطلاعك ؟ ممتازة☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سطحية ☐

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
3- المعايير الدولية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية					
4- معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق .					
5- المعايير الدولية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.					
6- هل ترى أن توحيد المعايير وتدويلها هو ما يزيد من فعالية ونجاعة التدقيق دون عوامل أخرى.					
7- معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المدققين بين الدول .					

8- الهدف الأول من إصدار معايير تدقيق دولية كان خلـــق بيئة دولية للتدقيق وليس بغرض تحسينه .					
9- هل ترى أن الفائدة من تطبيق معايير دولية للتـــدقيق قـــد تتحقق في ظل سوء التنظيم الداخلي علـــى مســـتوى مكاتـــب التدقيق وكذا المؤسسات.					
10- هناك ارتباط بين معايير المحاســـبة الدوليـــة ومعـــايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق.					
11- إن سن معايير تدقيق دولية كاف للارتقاء بالتدقيق مـــن كونه تقنية إلى علم قائم بذاته .					
12-- معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصـــدار مثاليـــة ولا تحتاج تعديلات.					

المحور الرابع: الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق

العبارة	**موافق تماما**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق إطلاقا**
1- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.					
2- إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية.					
3- معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					
4- معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
5- في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري.					
6- تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين.					

الملحق 02

الملحق 02 : مخرجات برنامج spss

y1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	71	68,9	68,9	68,9
	x2	32	31,1	31,1	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	40	38,8	38,8	38,8
	x2	21	20,4	20,4	59,2
	x3	28	27,2	27,2	86,4
	x4	14	13,6	13,6	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	38	36,9	36,9	36,9
	x2	40	38,8	38,8	75,7
	x3	18	17,5	17,5	93,2
	x4	7	6,8	6,8	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	28	27,2	27,2	27,2
	x2	14	13,6	13,6	40,8
	x3	31	30,1	30,1	70,9
	x4	30	29,1	29,1	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	36	35,0	35,0	35,0
	x2	16	15,5	15,5	50,5
	x3	23	22,3	22,3	72,8
	x4	28	27,2	27,2	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	24	23,3	23,3	23,3
	x2	71	68,9	68,9	92,2
	x3	4	3,9	3,9	96,1
	x4	4	3,9	3,9	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	17	16,5	16,5	16,5
	x2	58	56,3	56,3	72,8
	x3	20	19,4	19,4	92,2
	x4	8	7,8	7,8	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	35	34,0	34,0	34,0
	x2	68	66,0	66,0	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	24	23,3	23,3	23,3
	x2	34	33,0	33,0	56,3
	x3	36	35,0	35,0	91,3
	x4	9	8,7	8,7	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	21	20,4	20,4	20,4
	x2	39	37,9	37,9	58,3
	x3	42	40,8	40,8	99,0
	x4	1	1,0	1,0	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	34	33,0	33,0	33,0
	x3	49	47,6	47,6	80,6
	x4	20	19,4	19,4	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	4	3,9	3,9	3,9
	x2	4	3,9	3,9	7,8
	x3	24	23,3	23,3	31,1
	x4	63	61,2	61,2	92,2
	x5	8	7,8	7,8	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	32	31,1	31,1	31,1
	x2	53	51,5	51,5	82,5
	x3	14	13,6	13,6	96,1
	x4	4	3,9	3,9	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	15	14,6	14,6	14,6
	x2	58	56,3	56,3	70,9
	x3	12	11,7	11,7	82,5
	x4	14	13,6	13,6	96,1
	x5	4	3,9	3,9	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	25	24,3	24,3	24,3
	x2	56	54,4	54,4	78,6
	x3	8	7,8	7,8	86,4
	x4	14	13,6	13,6	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	83	80,6	80,6	80,6
	x2	20	19,4	19,4	100,0
	Total	103	100,0	100,0	

y17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	18	17,5	21,7	21,7
	x3	41	39,8	49,4	71,1
	x4	24	23,3	28,9	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	22	21,4	26,5	26,5
	x2	53	51,5	63,9	90,4
	x3	8	7,8	9,6	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	18	17,5	21,7	21,7
	x2	59	57,3	71,1	92,8
	x3	6	5,8	7,2	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	6	5,8	7,2	7,2
	x2	71	68,9	85,5	92,8
	x3	6	5,8	7,2	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	24	23,3	28,9	28,9
	x3	20	19,4	24,1	53,0
	x4	38	36,9	45,8	98,8
	x5	1	1,0	1,2	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	12	11,7	14,5	14,5
	x2	65	63,1	78,3	92,8
	x4	6	5,8	7,2	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	9	8,7	10,8	10,8
	x2	19	18,4	22,9	33,7
	x3	30	29,1	36,1	69,9
	x4	21	20,4	25,3	95,2
	x5	4	3,9	4,8	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	12	11,7	14,5	14,5
	x3	16	15,5	19,3	33,7
	x4	46	44,7	55,4	89,2
	x5	9	8,7	10,8	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	6	5,8	7,2	7,2
	x2	36	35,0	43,4	50,6
	x3	25	24,3	30,1	80,7
	x4	16	15,5	19,3	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	36	35,0	43,4	43,4
	x3	26	25,2	31,3	74,7
	x4	21	20,4	25,3	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	2	1,9	2,4	2,4
	x2	4	3,9	4,8	7,2
	x3	31	30,1	37,3	44,6
	x4	42	40,8	50,6	95,2
	x5	4	3,9	4,8	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	4	3,9	4,8	4,8
	x2	54	52,4	65,1	69,9
	x3	14	13,6	16,9	86,7
	x4	11	10,7	13,3	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

Descriptive Statistics

y29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	14	13,6	16,9	16,9
	x2	36	35,0	43,4	60,2
	x3	15	14,6	18,1	78,3
	x4	18	17,5	21,7	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	36	35,0	43,4	43,4
	x3	18	17,5	21,7	65,1
	x4	29	28,2	34,9	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x2	18	17,5	21,7	21,7
	x3	24	23,3	28,9	50,6
	x4	34	33,0	41,0	91,6
	x5	7	6,8	8,4	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	11	10,7	13,3	13,3
	x2	52	50,5	62,7	75,9
	x3	12	11,7	14,5	90,4
	x4	4	3,9	4,8	95,2
	x5	4	3,9	4,8	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

y33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	x1	42	40,8	50,6	50,6
	x2	33	32,0	39,8	90,4
	x3	8	7,8	9,6	100,0
	Total	83	80,6	100,0	
Missing	System	20	19,4		
Total		103	100,0		

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
y1	103	1,00	2,00	1,3107	,46503
y2	103	1,00	4,00	2,1553	1,09148
y3	103	1,00	4,00	1,9417	,90560
y4	103	1,00	4,00	2,6117	1,17351
y5	103	1,00	4,00	2,4175	1,22494
y6	103	1,00	4,00	1,8835	,64627
y7	103	1,00	4,00	2,1845	,80132
y8	103	1,00	2,00	1,6602	,47596
y9	103	1,00	4,00	2,2913	,92494
y10	103	1,00	4,00	2,2233	,77879
y11	103	2,00	4,00	2,8641	,71467
y12	103	1,00	5,00	3,6505	,83676
y13	103	1,00	4,00	1,9029	,77351
y14	103	1,00	5,00	2,3592	1,01802
y15	103	1,00	4,00	2,1068	,92792
y16	103	1,00	2,00	1,1942	,39750
y17	83	2,00	4,00	3,0723	,71197
y18	83	1,00	3,00	1,8313	,58056
y19	83	1,00	3,00	1,8554	,52108
y20	83	1,00	3,00	2,0000	,38255
y21	83	2,00	5,00	3,1928	,87594
y22	83	1,00	4,00	2,0000	,66259
y23	83	1,00	5,00	2,9036	1,05477
y24	83	2,00	5,00	3,6265	,86547
y25	83	1,00	4,00	2,6145	,88112
y26	83	2,00	4,00	2,8193	,81367
y27	83	1,00	5,00	3,5060	,77102
y28	83	1,00	4,00	2,3855	,77823
y29	83	1,00	4,00	2,4458	1,01517
y30	83	2,00	4,00	2,9157	,88628
y31	83	2,00	5,00	3,3614	,91835
y32	83	1,00	5,00	2,2530	,92187
y33	83	1,00	3,00	1,5904	,66325
Valid N (listwise)	83				

```
ESCRIPTIVES VARIABLES=t1
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t1	103	1,40	2,80	2,0485	,46143
Valid N (listwise)	103				

```
COMPUTE t2=MEAN(y13,y14,y15).
EXECUTE.
DESCRIPTIVES VARIABLES=t2
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t2	103	1,00	4,00	2,1230	,71704
Valid N (listwise)	103				

```
COMPUTE t3=MEAN(y18,y19,y20,y22,y25).
EXECUTE.
DESCRIPTIVES VARIABLES=t3
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t3	83	1,20	2,80	2,0602	,35577
Valid N (listwise)	83				

```
COMPUTE t4=MEAN(y21,y23,y26).
EXECUTE.
DESCRIPTIVES VARIABLES=t4
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t4	83	2,33	3,67	2,9719	,51061
Valid N (listwise)	83				

```
COMPUTE t5=MEAN(y24,y27).
EXECUTE.
DESCRIPTIVES VARIABLES=t5
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t5	83	2,00	4,50	3,5663	,61372
Valid N (listwise)	83				

```
COMPUTE t6=MEAN(y28,y29,y32,y33).
EXECUTE.
DESCRIPTIVES VARIABLES=t6
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t6	83	1,25	3,25	2,1687	,56324
Valid N (listwise)	83				

الملحق 03

الملحق 03 : عرض نتائج الاستبيان.

1. المحور الأول – أهمية التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي – .

رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات					التكرار والنسبة الإجماليين
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	
المحور الأول	السؤال الأول	ت	24	71	4	4	0	103
		%	23.3	68.9	3.9	3.9	0	100
	السؤال الثاني	ت	17	58	20	8	0	103
		%	16.5	56.3	19.4	7.8	0	100
	السؤال الثالث	ت	35	68	0	0	0	103
		%	34	66	0	0	0	100
	السؤال الرابع	ت	24	34	36	9	0	103
		%	23.3	33	35	8.7	0	100
	السؤال الخامس	ت	21	39	42	1	0	103
		%	20.4	37.9	40.7	1	0	100
	السؤال السادس	ت	0	34	49	20	0	103
		%	0	33	47.6	19.4	0	100

2. المحور الثاني – الجزائر والتدقيق الدولي –.

رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات					التكرار والنسبة الإجماليين
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	
المحور الثاني	السؤال الأول	ت	4	4	24	63	8	103
		%	3.9	3.9	23.3	61.1	7.8	100
	السؤال الثاني	ت	32	53	14	4	0	103
		%	31.1	51.4	13.6	3.9	0	100
	السؤال الثالث	ت	15	58	12	14	4	103
		%	14.6	56.3	11.6	13.6	3.9	100
	السؤال الرابع	ت	25	56	8	14	0	103
		%	24.3	54.4	7.7	13.6	0	100

3. المحور الثالث – أهمية سن معايير دولية للتدقيق – .

الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق	التكرار	النسبة %
نعم	83	80.6
لا	20	19.4
المجموع	103	100

		نسبة الاطلاع			
العبارة	النسبة والتكرار	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية
درجة الاطلاع على المعايير الدولية	ت	0	18	41	24
	%	0	17.5	39.8	23.3

			الإجابات					
رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	التكرار والنسبة الإجماليين
المحور الثالث	السؤال الأول	ت	22	53	8	0	0	83
		%	26.5	63.9	9.6	0	0	100
	السؤال الثاني	ت	18	59	6	0	0	83
		%	21.7	71.1	7.2	0	0	100
	السؤال الثالث	ت	6	71	6	0	0	83
		%	7.2	85.6	7.2	0	0	100
	السؤال الرابع	ت	0	24	20	38	1	83
		%	0	28.9	24.1	45.8	1.2	100
	السؤال الخامس	ت	12	65	0	6	0	83
		%	14.5	78.3	0	7.2	0	100
	السؤال السادس	ت	9	19	30	21	4	83
		%	10.8	22.9	36.2	25.3	4.8	100
	السؤال السابع	ت	0	12	16	46	9	83
		%	0	14.5	19.3	55.4	10.8	100
	السؤال الثامن	ت	6	36	25	16	0	83
		%	7.2	43.4	30.1	19.3	0	100
	السؤال التاسع	ت	0	36	26	21	0	83
		%	0	43.4	31.3	25.3	0	100
	السؤال العاشر	ت	2	4	31	42	4	83
		%	2.4	4.8	37.4	50.6	4.8	100

4. المحور الرابع – مدى ملاءمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر –.

رقم المحور	الأسئلة	التكرار النسبة	الإجابات					التكرار والنسبة الإجماليين
			موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	
المحور الرابع	السؤال الأول	ت	4	54	14	11	0	83
		%	4.8	65.1	16.9	13.2	0	100
	السؤال الثاني	ت	14	36	15	18	0	83
		%	16.9	43.4	18.1	21.6	0	100
	السؤال الثالث	ت	0	36	18	29	0	83
		%	0	43.4	21.7	34.9	0	100
	السؤال الرابع	ت	0	18	24	34	7	83
		%	0	21.7	28.9	41	8.4	100
	السؤال الخامس	ت	11	52	12	4	4	83
		%	13.2	62.7	14.5	4.8	4.8	100
	السؤال السادس	ت	42	33	8	0	0	83
		%	50.6	39.8	9.6	0	0	100